ضرائب الدخل

بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي

تأليف

دكتور/ امين السيد احمد لطفي

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
عضو هيئة التدريس بجامعة القاهرة
عضو جمعية الضرائب المصرية

الضريبة والدخل بين الفكر الاقتصادي والقانوني والمحاسبي.

الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة.

الضريبة على المرتبات.

الضريبة على ارباح المهن غير التجارية.

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

الضريبة العقارية.

الضريبة العامة على الدخل.

الضريبة على ارباح شركات الاموال.

الله

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا"

صدق الله العظيم

الطبعة الثانيه

القاهـــــرة - ١٩٩١

مكتبه شــادى

٢٩ ش عبد الخالق ثروت

محتويات الكتــــاب

الفصل الثالث : الضريبة على الدخل المستمر من العمل التابع (الضريبة على المرتبات) .

الفصل الرابع : الضريبة على الدخل المستمد من العمل المستقل (الضريبة على ارباح المهن غير التجارية)

الفصل السادس : ضرائب الدخل من الثروة العقارية ٠

(الضرائب العقاريـــة)

الفصل السابع : الضريبة العامة على الدخل :

الفصل الثامن : الضريبة على دخل الاشخاص الاعتباريين :

(الضريبة على ارباح شركات الاموال)

الفصل الأول

طبيعـــة الضريبـــة والدخـــل
فى الفكر الاقتصادى المالى والقانونى والمحاسبى

1/1 أطار وأركان النظام الضريبى.

1/2 طبيعة الضريبة فى الفكر الاقتصادى المالى.

1/3 طبيعة طبيعة الضريبة فى الفكر القانونى.

1/4 طبيعة الضريبة فى الفكر المحاسبى

1/5 طبيعة الدخل وقياسه فى الفكر المحاسبى والضريبى.

1/6 الاجراءات العملية والتطبيقية للمحاسبة عن ضرائب الدخل.

الفصل الأول
أطار أركان النظام الضريبى

١/١ اطار واركان النظام الضريبى:-

١/١/١ خصائص ومفهوم النظام الضريبى:-

يمكن تعريف النظام الضريبى بأنه مجموعه الضرائب التى يلتزم رعايا دوله معينه فى زمن محدد بادائها للسلطه العامه على اختلاف مستوياتها.

يمثل تعبير النظام فى مجال الضريبه مفهومين، احداهما واسع والاخر ضيق حيث يقابل فى مفهومه الواسع مضمون التعبير institution او مجموعه العناصر الايدلوجيه والاقتصاديه والفنيه التى يؤدى تراكبها الى كيان او وجود ضريبى معين، ذلك الكيان الذى يمثل الواجهه للنظام، والذى تختلف ملامحه بالضروره فى مجتمع رأسمالى عنها فى مجتمع اشتراكى، كما تختلف صوره فى مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته فى مجتمع متخلف ، بينما هو يقابل فى مفهومه مضمون التعبير system الذى يعنى مجموعه القواعد القانونيه والفنيه التى تتعلق

بانواع الضرائب وطرق الاستقطاع الضريبى مراحله المتتاليه من التشريع الى الربط والتحصيل.

يتميز النظام الضريبى السليم بعده خصائص هامه يجب ان تتوافر فيه حتى يمكن اعتباره دعامه اساسيه لنجاح الضريبه فى اداء رسالتها هى[٣]:-

١- بناء النظام الضريبى فى اطار العقيده والاستراتيجيه السائده فى المجتمع. ويلاحظ ان مصر ترتكز فى بناء نظمها الضريبيه على مبدأ الولايه السياسيه [اى ان الشعب صاحب الولايه فى رسم السياسه الضريبيه]، ومبدأ السياده القانونيه [اى ان الضريبه تسن بتشريع يسود بوجه عام]، فى حين تهمل مبدأ الفريضه الالهيه [اى ان الضريبه يجب ان تنبثق من العقيده السائده- الاسلام]، من هنا فقد ضعف الالتزام بالضريبه.

٢- ان يقوم النظام الضريبى بالوفاء بالوظائف المختلفه للضريبه اى على النحو الذى يتناسب مع الظروف السياسيه والاقتصاديه والاجتماعيه السائده فى المجتمع.

٣- أن يتوافر كافه القواعد الاساسيه لفرض الضريبه كالعداله والملائمه واليقين والاقتصاد فى النظام الضريبى والذى يجب ان يتصف بالشمول.

٤- ان يتم صياغه النظام الضريبى فى تشريع محكم يتميز بالوضوح والمرونه وعدم التعقيد.

٥- ان تتضمن النظم الضريبية اجراءات محكمه التطبيق تتعلق بحصر المجتمع الضريبى، وفحص الممولين، بالاضافه الى ربط وتحصيل الضريبه وتطبيق الجزاءات والعقوبات المرتبطه بمخالفه الاحكام المتعلقه بتطبيق الضريبه واداتها٠

١/١/٢ دعائم واركان النظام الضريبى:-

يرتكز النظام الضريبى فى مفهومه الواسع على ركنين اساسيين هما الهدف والوسيله، فمن ناحيه الهدف فان النظام الضريبى يرمى الى تحقيق رساله معينه على تحقيق اهداف اخرى للدوله التى تحدد فلسفتها السياسيه، ويعكس مايطرأ عليها من تغييرات، ومن ناحيه اخرى فان الوسيله تتمثل فى العناصر الفنيه والتنظيميه اللازمه للنظام الضريبى بمفهومه الواسع لتحقيق اهدافه، حيث ينطوى العنصر الفنى اساسا على صياغه الأصول العلميه للضرائب فى شكل قانون ضريبى ملزم، فى حين يتمثل العنصر التنظيمى فى وجود تنظيمات اداريه متعدده تنهض بوظيفه الحصر والفحص والربط والتحصيل٠

يمكن القول بان النظام الضريبى يمثل جمعا من عناصر ايدلوجيه وفنيه، تتمثل الاولى فى غايه النظام، والثانيه فى الصور المختلفه للضرائب والتى تشكل فى مجموعها وسيله النظام لتحقيق غايته٠

بناء على ماتقدم يمكن القول بان هناك اربعه دعائم اساسيه يقوم عليها اى نظام ضريبى هى:-

١ـ السياسه الضريبيه.

٢ـ التشريع الضريبى.

٣ـ الاداره الضريبيه.

٤ ـ وعى ضريبى ناجح.

١- السياسه الضريبيه:-

وهى التى تحدد حجم الموارد الضريبيه ومصادره ووسائله فى ضوء المتطلبات الاقتصاديه والسياسيه والاجتماعيه، وهى تخضع للقواعد والمبادئ التى يرسمها ويضعها علم الماليه العامه. هذا وقد تعاظم دور الضريبه كاداه فعاله فى توجيه النشاط الاقتصادى، وهى تشكل جنبا الى جنب مع سياسه الانفاق العام والسياسه الائتمانيه ادوات السياسه الماليه فى تحقيق الاستقرار والازدهار الاقتصادى.

٢- التشريع الضريبى:-

وهو الذى يتناول صياغه القواعد والمبادئ الضريبيه فى بلدما وادخالها فى صلب تشريعاته على شكل قوانين وانظمه، واذا كانت مبادئ العلوم الماليه تكاد تكون واحده بالنسبه لجميع دول العالم، فإن التشريع الضريبى يختلف من دوله لاخرى، فالعلوم الماليه تهتم بالنواحى العلميه النظريه للضريبه، بينما يتناول التشريع الضريبى الناحيه التطبيقيه والعمليه للضرائب، ولاشك ان التعريف بالتشريع الضريبى وتقريبه للاذهان من شأنه ان يرسم حدود واضحه للعلاقه بين الممول والدوله.

٣- الاداره الضريبيه:-

تقوم اساسا بمسئوليه تنفيذ التشريع الضريبى عن طريق اجهزتها الفنيه، ولايمكن ان يحقق افضل التشريعات الضريبيه بالأضافه لاتباع افضل السياسات النتيجه المرجوه والمرتقبه، اذا كانت اداه التنفيذ الادارية عاجزه وقاصره على استيعابها وتطبيقها السليم للتشريع الضريبى.

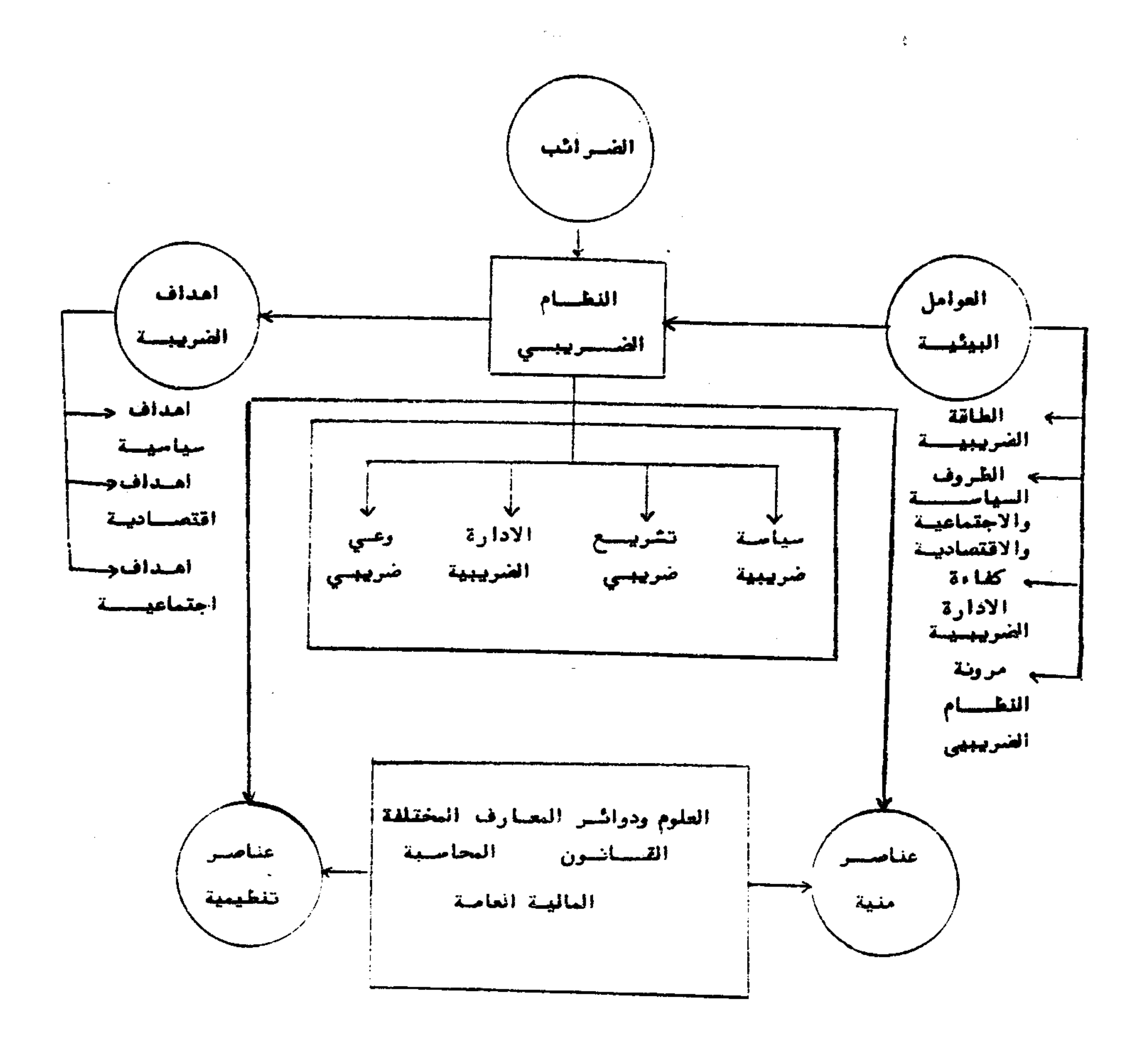
٤- وعى ضريبى ناجح:-

يقصد بالوعى الضريبى الايمان والاقتناع برساله الضريبه لدى ابناء المجتمع من جهه، والعمل الايجابى للوفاء بها من جهه اخرى، فتولد الايمان والاقتناع برساله الضريبه لايكفى وحده لاكتمال الوعى الضريبى الناجح بل لابد ان يصاحبه خطوات تنفيذيه من معرفه بقواعدها واحكامها، وحفظ المستندات، وامساك دفاتر لتحديد الماده الخاضعه للضريبه وتسديدها فى المواعيد المحدده لادائها.

ولاشك ان كفاءه الاداره الضريبيه تمكن من تحصيل الضرائب بشكل جيد وتقلل من ظاهره التهرب منها، الا ان ذلك الامر يحتاج الى جهود ضخمه وتكاليف الأمر الذى قد يجعل الضريبه غير اقتصاديه احيانا، وافضل وسيله لرفع كفاءه تحصيل الضرائب هو توفير الوعى الضريبى الناجح لدى أفراد المجتمع.

١/١/٣ اطار النظام الضريبى:-

يوضح الشكل البيانى أ/١ أطار النظام الضريبى والذى يقوم اساسا



شكل رقم ١/١

الاطار العام للنظام الضريبي

على مجموعه الضرائب المطبقه، هذا ويتأثر ذلك النظام بمجموعه من العوامل والظروف البيئيه التى يمكن ان تشكل القاعده السليمه التى سيقام عليها، ويقوم النظام الضريبى اساسا على قانون ضريبى يستمد اساسا من التشريع واحكام القضاء والفقه، كما يعتمد أساسا على سياسه ضريبيه تحدد حجم الموارد الضريبيه ومصادره ووسائله فى ضوء المتطلبات الاقتصاديه والاجتماعيه.

كما يرتكز على اداه تنفيذيه تتولى تطبيق النظام الضريبى واخراجه من حيز التشريع الى دنيا الواقع العملى هذا من ناحيه، ومن ناحيه اخرى تعتمد فاعليه النظام على توافر الوعى الضريبى من الممولين والمحاسبين المرتبطين بهم.

ويقوم النظام على ركنين هامين، اولهما العنصر الفنى الذى يتكون من مجموعه من القواعد والاصول الفنيه للضريبه والذى تعتمد بدورها على مجموعه من العلوم ودوائر المعارف واهمها الاقتصاد والمحاسبه والقانون. ولاشك فان الضرائب تمثل مجال عمل مشترك للقانونيين والاقتصاديين والمحاسبين، ذلك لان لها جوانب قانونيه واقتصاديه ومحاسبيه. وثانيهما العنصر التنظيمى والادارى والذى يقوم اساسا على تنظيم الجهاز الضريبى الذى سيقوم بالحصر والفحص والربط والتحصيل، ويعتمد ذلك الجانب أيضا على العلوم ودوائر المعرفه السابق الاشاره اليها.

وتتضافر المكونات الفرعيه السابقه للنظام الضريبى معا بالارتباط بالعوامل البيئيه فى تحقيق اهداف ورساله الضريبه سواء اكانت سياسيه او

١ـ البلدان المتقدمه:ـ مثل الولايات المتحده الامريكيه وانجلترا وفرنسا والمانيا وغيرها، وتشكل الضرائب فى تلك الفئه نسبه تتراوح مابين ٢٠٪ الى ٤٠٪ من الدخل القومى.

٢ـ البلدان الناميه:ـ مثل اسبانيا ـ النرويج ـ البرازيل ـ مصر ـ الهند ـ، وتشكل الضرائب فى هذه الفئه نسبه تتراوح مابين ١٠٪ الى ٢٠٪.

٣ـ البلدان الاقل نموا:ـ وتهبط فيها النسبه فى بعض الدول لتصل الى أقل من ١٠٪ ويوضح الجدول ب/١ الحصيله الضريبيه ونسبتها الى الدخل القومى فى مصر خلال الفتره من سنه ٧٥ حتى ٧٩.

ولايوجد حد معين يمكن اعتباره الأمثل للاقتطاع الضريبى او المقدره التكليفيه العامه، حيث يوجد عديد من العوامل التى تتدخل وتؤثر فى تحديد نسبه اقتطاع الضريبه الى الدخل القومى، وهو مايعبر عنه بالضغط الضريبى.

اذن فما يحدثه فرض الضرائب المختلفه من تغييرات اقتصاديه واجتماعيه تختلف ـ عمقا واتساعا تبعا لحجم الاستقطاعات الضريبيه من ناحيه، وصوره التركيب الفنى للهيكل الضريبى من ناحيه أخرى ـ تؤدى للتأثير على مختلف مظاهر الحياه فى المجتمع، ذلك التأثير هو الذى يعبر عنه باصطلاح الضغط الضريبى.

جدول ب / ١

الحصيلة الضريبية ونسبتها الى الدخل القومـــى عن الفترة من ٧٥ حتـــى ٧٩

	٧٥ القيمة	٪	٧٦ القيمة	٪	٧٧ القيمة	٪	٧٨ القيمة	٪	٧٩ القيمة	٪
١) الضرائب على رأس المال	٩ر٧	٢ر	١٣ر١	٢ر	١٥ر٥	٢ر	١٧ر٣	٢ر	٢١ر٥	٢ر
٢) الضرائب على الدخـــل	٢٢١ر٥	٣ر٩	٢١٧ر٤	٤ر٦	٤٠٩ر٦	٤ر٧	٥٦٨ر٦	٥ر٣	٧٠٤ر٨	٥ر٣
٣) الضرائب على التـــداول والمعامــــلات	٦٩٠ر٣	١٣ر٢	٨٣١ر٦	٢ر	١٠٠٤ر٣	١١ر٦	٢١٠١ر٠	١١ر١	١٦١٨ر٣	١٣ر٢
٤) الضرائب والرســـوم المحليه (بخلاف العقارية)	٤٠ر٦	٨ر	٤٤ر٥	٧ر	١٩ر٠	٢ر	٦٠ر١	٦ر	٦٢	٥ر
جمله الضرائـــــب	٩٦٢ر١	١٨ر١	١١٩٦ر٣	١٧ر٥	١٤٤٨ر٤	١٦ر٧	١٨٤٧	١٧ر٢	٢٤٠٦ر٦	١٨ر٢
جمله الدخل القومـــى	٥٢٣٠ر٥	٠٠	٦٨٣٧ر٦	٠٠	٨٦٤٣ر١	٠٠	١٧٦٥ر١	٠٠	١٢٢٥٩ر٢	

اقتصاديه او اجتماعيه والتى من شأنها تحقيق الرفاهيه والنفع العام للمجتمع٠

١/١/٤ العوامل البيئيه المؤثره فى النظام الضريبى:-

تؤثر ظروف البيئه تأثيرا عميقا على النظام الضريبى، سواء من ناحيه اختيار العناصر الخاضعه للضرائب المختلفه او من ناحيه اختيار اسلوب اخضاعها، وبذلك يفرض المجتمع طابعه على النظام الضريبى٠

وتتطلب دراسه البيئه الضريبيه تحليل اهم عناصرها وهى:-

أ- الطاقه الضريبيه العامه والفرديه٠

ب- مدى كفاءه الاداره الضريبيه فى تطبيق احكام قانون الضرائب٠

ج- مدى مرونه النظام الضريبى وقدرته على ملائمه مايطرأ على المجتمع من تطورات٠

١- الطاقه الضريبيه العامه:-

ينصرف مفهوم الطاقه الضريبيه Tax capacity او كما يسمى احيانا بالمقدره التكليفيه القوميه الى قدره الدخل القومى على تحمل الضرائب[٣]٠

ويتم تحديد تلك المقدره بالاستناد الى حجم الدخل القومى، وتكون الضرائب نسبه مئويه من هذا الدخل، ومع صعوبه وضع معيار دقيق لنسبه الاستقطاع الضريبى الى الدخل القومى فأن الابحاث قد صنفت الدول ثلاث فئات رئيسيه[٤]٠

ويعتمد تحديد الضغط الضريبي الامثل على عاملين هما المقدره التكليفيه للدخل القومي (التي تتأثر عاده بعده عوامل هي حجم الدخل القومي، والعوامل الاجتماعيه كالهيكل السكاني والمستوى العام للاستهلاك والوعي الضريبي والعوامل الاقتصاديه المختلفه كهيكل الاقتصاد القومي وطريقه توزيع الدخول والتقلبات النقديه، ومدى انتاجيه الانفاق العام والعوامل السياسيه المختلفه.

ب- الطاقه الضريبيه الفرديه:-

يعتبر ذلك الاصطلاح مرادفا لتعبير القدره على الدفع، اى ان فرض الضريبه يجب ان يتم وفقا لمقدره الممول الاقتصاديه على تحملها، ويتم تحديد المقدره التكليفيه عاده بالاستناد الى عوامل عديده أهمها حجم الثروه الفرديه اذا ماكانت الضريبه على الثروه، او طريقه تداول الثروه اذا كانت الضريبه على التداول، او حجم الدخل الفردي ومصدره اذا كانت الضريبه على الدخل.

اى ان الطاقه الضريبيه الفرديه تتطلب ان تتناسب الضريبه مع مقدره الممول الإقتصاديه والتي يمثلها دخله او ثروه او انفاقه، وتتحدد تلك المقدره اما عن طريق عوامل موضوعيه وهي ترتبط بمصدر او نوع او مقدار المال الخاضع للضريبه او عوامل شخصيه وهي اعباء النشاط او التكاليف اللازم انفاقها للحصول على الدخل او الثروه والاعباء الشخصيه او العائليه.

ب- مدى كفاءه الاداره الضريبيه:-

لاتكفي محاوله التوصل الى تحديد الحد الامثل للضغط الضريبي وتنظيم الاستقطاع الضريبي في نطاقه- لخلق بيئه ضريبيه ملائمه في المجتمع، بل يجب ان يقترن ذلك بوجود اداره ضريبيه قادره على تطبيق احكام قوانين الضرائب سواء من ناحيه الحصر او الفحص والربط او التحصيل.

والجهاز الضريبي الكفء يستطيع ان يحكم عمليه التطبيق وتحصيل كافه الضرائب التي استهدفها المشروع وتلافي الثغرات التي قد تكون موجوده في التشريع، كما يمكنه اكتساب ثقه الممولين عن طريق التكييف بين النصوص وبين الظروف السائده في المجتمع بعداله، حيث ان التطبيق الضريبي العادل اهم من كل من النظام الضريبي العادل او التشريع الضريبي المحكم، ويتطلب نجاح الاداره الضريبيه ان يتوافر لها عده مقومات اهمها:-

- معرفه العاملين بالاداره الضريبيه بالنظام الضريبي والتشريع الذي يحكمه، وكذلك بالعلوم الاخرى التي ترتبط بها واهمها الاقتصاد والمحاسبه والقانون والاداره، من ثم لابد من تأهيل العاملين بشكل عملي سليم.

- اتقان العاملين لعمليات التطبيق سواء في مجال الحصر والفحص والربط والتحصيل، فالتطبيق علم يرتكز على اصول وقواعد عمليه ولن يكتسب بالممارسه العلميه والخبره.

- استخدام الاساليب الحديثه بالاداره الضريبيه وتزويدها بالاجهزه الالكترونيه،

بغرض تمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد مايستحق عليهم من ضرائب.

- متابعه تطبيق قانون الضرائب بدقه واحكام - ودون قصور او تهاون من جهه، ودون تعسف او قوه من جهه أخرى، وهنا يتطلب توافر العناصر الفنيه ذات الكفاءه العاليه والخبره الواسعه.

- توفير نظم اجور تكفل حصول موظفى الاداره الضريبيه على اجور وحوافز تتناسب وطبيعه ابعاد مايضطلعون به من مسئوليات.

-توفير نظم الرقابه التى تتميز بدقتها وسرعه اكتشاف مخالفات الاجهزه المختلفه، وفرض العقوبات المناسبه لضمان انتظام سير العمل.

ج- مرونه النظام الضريبى:

حيث يجب ان يكون النظام الضريبى على جانب من المرونه بالقدر الذى يسمح بعكس جميع التطورات الاقتصاديه والسياسيه والاجتماعيه فى المجتمع، فالمزايا التى تنطوى عليها تمتع النظام الضريبى بدرجه معينه من الاستقرار بالنسبه لاساليب الاستقطاع الضريبى، لاتعنى جمود النظم الضريبى وعجزه عن التطور ورفضه لكل مجالات الاصلاح.

ورغم الاعتراف بذلك فان دراسه التطور التاريخى لمختلف النظم الضريبيه تبين مدى قوه تأثير التقاليد الفنيه والاداريه فى الاقتصاد والابقاء

على هذه النظم رغم ماقد يطرا على الهيكل الاقتصادى للمجتمع من تغيرات لايمكن اغفال مدى عمقها، وفى مقاومه اى اتجاه يستهدف احداث تعديل او اصلاح للنظام الضريبى وهو ما يطلق عليه جمود النظام الضريبى.

ومن أمثله ذلك الجمود فى مصر تعثر كل اتجاه من شأنه المساس بالقواعد الفنيه لتحديد اوعيه الضرائب المباشره او تنظيمها او اجراء تعديلات شامله لها كاستبدال ضرائب الدخل النوعيه بضريبه موحده[٥].

١/١/٥ اهداف النظام الضريبى ومؤشرات مقياس كفاءته:-

أ- اهداف النظام الضريبى:-

يرمى اى نظام ضريبى الى تحقيق اهداف الدوله التى تحددها فلسفتها السياسيه، ويعكس ماقد تطرا على هذه الاهداف من تغييرات.

فمن جهه قد تعتبر الضريبه احدى الأدوات الرئيسيه التى تستخدمها السلطه السياسيه للقيام بمهامها وتحقيق اهدافها، وهذا مايعرف بالوظيفه السياسيه للضريبه، ويمكن القول بأن الضريبه المفروضه فى مجتمع معين فى فتره محدده ماهى الا ثمره لقرارات سياسيه تتخذها السلطه.

ومن جهه ثانيه فان الضريبه تعتبر من اهم ادوات الدوله فى الحصول على الموارد الماليه التى تضمن من خلالها مواجهه النفقات العامه وهذا مايعرف بالوظيفه الماليه للضريبه.

ومن جهه ثالثه فان الضريبه تعد من أهم الوسائل التى تستخدمها الدوله فى تحقيق التكافل الاجتماعى، حيث تأخذ من ثروات الاغنياء ودخولهم مايمكنها رفع مستوى معيشه الفقراء وذلك مايطلق عليه بالوظيفه الاجتماعيه للضريبه.

ومن جهه رابعه فان الضرائب تعد من اهم الادوات التى تستخدمها الدوله فى تحقيق سياساتها الاقتصاديه، حيث تعتمد فى تنميه المدخرات وزياده الاستثمار واجتذاب رؤوس الاموال من الاسواق العالميه وفى توجيه عوامل الانتاج لتنميه القطاعات الحيويه والوفاء باحتياجات المجتمع، وفى حمايه بعض المشروعات الاقتصاديه والمحليه، وفى التغلب على المشاكل الاقتصاديه بوجه عام وهذا مايمكن ان يسمى بالوظيفه الاقتصاديه للضريبه.

ب- مؤشرات قياس وقدره وكفاءه النظام الضريبى فى تحقيق اهدافه:-

هناك مجموعه من المؤشرات التى يمكن استخدامها بغرض قياس كـ... النظام الضريبى، ومن ثم التعرف على دوره فى توفير اركان النظام الامـ... ويمكن ايجاز هذه المؤشرات فيما يلى:-

مؤشرات فنيه:-

حيث تهدف الى:-

- مكافحه التهرب الضرائبى والحد منها.
- تجنب الازدواج الضريبى.

- سهوله الاجراءات الخاصه بالحصر والربط والتحصيل.
- القضاء على ظاهره المتأخرات الضريبيه.
- تقليل اجراءات المنازعات والتصالح.
- الاقتصاد فى تكاليف الجبايه.
- توفير فرص معقوله لاكتساب الخبره المهنيه اللازمه بالاعمال الضريبيه للعاملين بالجهاز الضريبى.

مؤشرات ماليه:-

وهى تقيس كفاءه النظام الماليه عن طريق مايلى:-

توفير موارد ماليه للدوله بصوره معتدله، تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المختلفه، وتحقق تدفق منتظم للحصيله الضريبيه على مدار السنه تبعا للاحتياجات الماليه.

مؤشرات اقتصاديه:-

وهى تقيس كفاءه النظام الاقتصاديه بهدف:-

- القدره على تحقيق الفائض الاقتصادى والذى يخصص للاستثمار الانتاجي بشكل يمكن من زياده الدخل القومى.
- الحد من الاثار السلبيه لفرض الضريبه على كل من الادخار والاستثمار.
- حمايه الصناعات الوطنيه وتشجيع اقامه الصناعات فى الاقتصاد القومى.

مؤشرات اجتماعيه:-

وهى تقيس كفاءه النظام عن طريق الخطوات التاليه:-

- تخفيف العبء على الفئات ذات الدخول الثابته المنخفضه.
- الحد من التفاوت الكبير فى الدخول.
- تعقب الدخول الطفيليه وتضييق تلك الظاهره التى قد تنشأ نتيجه انعكاس لبعض الاختلالات الوظيفيه فى الاقتصاد القومى.

١/١/٦ انواع النظم الضريبيه على الدخل:-

تفرض الضرائب على الدخل وفقا لاحد ثلاثه نظم هى:-

[١] نظام الضرائب النوعيه.

[٢] نظام الضرائب النوعيه المتوجه بالضريبه العامه على الدخل.

[٣] نظام الضرائب الموحده.

١- نظام الضرائب النوعيه:-

حيث يتم التمييز بين الايرادات المختلفه تبعا للمصدر، فتفرض ضريبه مستقله على كل فرع من فروع الدخل، وكل نوع من انواع هذه الضرائب مستقل عن الاخر من ناحيه تحديد الاشخاص او الاموال الخاضعه للضريبه، ام من ناحيه السعر او الاعفاء من الضريبه واحكام تحديد وعائها، واجراءات ربطها وتحصيلها، تبعا لذلك يكون هناك ضريبه على الدخل الناتج من العمل، او رأس المال او رأس المال والعمل معا.

وقد أخذ المشرع الضريبى بهذا النظام خلال الفتره من ١٩٣٨ حتى يناير ١٩٤٩.

٢- نظام الضرائب النوعيه المتوج بالضريبه العامه على الدخل:-

بجانب الضرائب المفروضه على كل فرع من فروع الدخل تفرض ضريبه عامه على مجموع الدخول التى يحصل عليها الممول من مختلف المصادر، والتى سبق وان خضعت لهذه الضرائب النوعيه. وقد اخذ المشرع الضريبى المصرى بذلك النظام منذ يناير ١٩٤٩ حتى الان.

٣- نظام الضرائب الموحده:-

ويقوم ذلك النظام على اساس فرض ضريبه موحده على جميع صافى الدخول من مختلف المصادر وبذلك فان الضريبه الموحده تجمع فى اطار واحد جميع الدخول التى يحصل عليها الممول بدلا من فرض ضريبه مستقله على كل نوع من انواع الدخل على حده، فذلك النظام يقوم اساسا على مبدأ التوحيد فى كل شئ سواء من حيث وحده الاقرار او وحده الاداره الضريبيه، وحده الاجراءات او السعر المقرر او وحده التحصيل، كذلك فان هذا النظام يرتكز على قواعد فرض الضريبه السابق الاشاره اليها من حيث قاعده اليقين، قاعده المقدره على الدفع، قاعده الاقتصاد فى نفقات الجبايه، قاعده المرونه ووفره الحصيله٠

ويعتبر نظام الضرائب الموحده ارقى انواع النظم الضريبيه، ويمثل التطور الطبيعى لنظام الضرائب النوعيه، او الضرائب النوعيه المتوجه بالضريبه العامه على الدخل، وقد فرق المشرع بين الضرائب التى يخضع لها الاشخاص الطبيعيون وبين الضريبه التى يخضع لها شركات الاموال، على اعتبار ان الضريبه الموحده تقتصر نطاقها على دخول الاشخاص الطبيعيين دون شركات الاموال٠ وقد اشارت المذكره الايضاحيه للقانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الى ان الاخذ بنظام الضريبه الموحده تتطلب:-

- تطوير ورفع كفاءه الجهاز الضريبى٠
- الانتهاء من التراكمات القائمه حاليا والناجمه عن التأخير فى اجراءات الفحص والربط٠
- توعيه الممولين بنظام الضريبه الموحده الذى يقوم اساسا على امساك دفاتر

وحسابات منتظمه تضم اوجه النشاط المختلفه٠

كما اشارت المذكره ايضا الى ضروره التريث فى الانتقال من نظام الضريبه النوعيه الى نظام الضريبه الموحده حتى يتحقق المناخ الضريبى الملائم لتطبيق هذا النظام٠

تقويم النظم الضريبيه المختلفه:-

تتميز النظم الثلاثه السابقه بعديد من الخصائص والسمات، وقد اشارت اليها عديد من الكتابات والابحاث[٢]٠ وفى ضوء دراسه المؤلف لهذه الخصائص والمزايا والعيوب المرتبطه بالنظم الضريبيه الثلاثه يتضح مايلى:-

١- ان الضريبه الموحده ادق من الضرائب النوعيه المتعدده فى تحقيق العداله:-

حيث ترتكز الضريبه الموحده اساسا على مبدأ المقدره الحقيقيه للمكلف، نظرا لانها تنصب على مجموع دخل الممول المتحصل من جميع المصادر، فضلا عن انها تمكن من تخفيض الحد الأدنى للمعيشه بشكل أفضل بحث لايعفى الممول مثلا اكثر من مره مقابل التنزيلات العائليه، الامر الذى قد يؤدى الى الحد من التهرب الضريبى فى هذا الخصوص، وعلى الرغم من ذلك فمن الناحيه القانونيه والعلميه، وعندما تكون احكام واجراءات الضرائب دقيقه، يمكن للادراه الضريبيه معرفه مصادر دخل المكلف، وبالتالى عدم اعفائه سوى من تنزيل وحيد٠

الا انه من الناحيه العمليه وفى ضوء المهاره الخاصه للمكلفين بالهرب من الضريبه، قد يستطيع كثير من المكلفين بالضريبه اخفاء حقيقه دخلهم سواء كان النظام الضريبى قائم على الضريبه الموحده ام كان قائم على الضرائب النوعيه، من ثم فان المؤلف يرى ان تحقيق العداله ليس وفقا على الضريبه الموحده.

٢- ان الضريبه الموحده اكثر بساطه وسهوله فى التحقق والتحصيل:-

ففى ظل الضريبه الموحده يقوم المكلف بتقديم اقرارا واحدا يبين فيه كافه مصادر دخله والقيمه المتحصله من كل مصدر، ومن ثم يكون اسهل على الاداره الضريبيه التحقق من صحه المعلومات الوارده فى الاقرار بدلا من وجود عده اقرارات مرتبطه بعده انواع من الضرائب النوعيه، فضلا عما يؤدى ذلك الى تدنيه التكلفه وارتفاع ووفره الحصيله.

٣- الضريبه الموحده تعتبر ضريبه شديده الوطأه:-

على الرغم من مزايا الضريبه الموحده الا ان هناك عده انتقادات يمكن ان توجه اليها، من حيث انها شديده الوطأه او العبء لجسامتها، فمبلغ الضريبه الموحده يكون كبيرا ودفعه يمثل عبء واضح على المكلف مما يصعب عليه تحمله ومن ثم يسعى للتهرب منه، ويمكن تشبيه ذلك بشخص يسقط على رأسه حصى صغيره متفرقه، فهى لاتؤذيه، لكن لو ان هذه الحصى قد تجمعت فى شكل حجر واحد يسقط دفعه واحده على راس الممول [كالضريبه الموحده] فقد تشجه، ولذلك ينادى انصار الضرائب النوعيه بالضرائب المتعدده على

الدخل لانها:-

تسهل التمييز بين مصادر الدخل وبالتالى التمييز فى فرض الضريبه:-

- حيث تفرض ضرائب على الدخول من العمل فقط، ومن ثم تعامل بشكل أفضل ويطبق عليها معدلات متدنيه للضريبه- وان كانت متصاعده.
- وحيث تفرض ضريبه على الدخل الناتج من مساهمه العمل وراس المال معا، وهو دخل ناتج من ممارسه الاعمال التجاريه والصناعيه والمهن الحره، ويكون أسعار هذه الضريبه معتدله بعد تنزيل تكاليف واعباء نتاج الدخل، فضلا عن اعفاء الاعباء العائليه والحد الادنى للمعيشه.
- فرض ضريبه على الدخول الناتجه من راس المال فقط، مثل الضريبه على دخل العقارات وعلى دخول الأموال المنقوله، وتتميز بذلك تلك الضريبه بأنه لايستنزل من تلك الدخول الخاضعه لها اى مبالغ او تكاليف ومعظم معدلات الضريبه تكون ثابته.

بناء على ذلك يتضح ان الضرائب النوعيه تهدف الى التمييز فى المعامله فى اساليب تحديد الضريبه وتحصيلها.

٤- يرى المؤلف فى ضوء المقارنه بين النظم الضريبيه على الدخل، وبالتحديد بين الضريبه الموحده والضرائب النوعيه ان كل ضريبه تتمتع بمزايا ويعتريها نقص فى نفس الوقت، وحتى يمكن القول انه لتحديد نسبه الضريبه بشكل صحيح وملائم لكل دخل، ولتحديد نوع اساليب التحقق والتحصيل يتطلب الامر اتباع نظام الضرائب النوعيه.

فى حين انه لتحديد المقدره التكليفيه الحقيقيه لكل فرد فى سبيل تحقيق العداله، وتشخيص الضريبه والحصول على موارد كافيه مع وفره التكاليف، يقتضى الامر الاخذ بنظام الضريبه الموحده.

وفى سبيل تحقيق تلك الغايات تدمج بعض الدول بين النوعين، بحيث تتيح تطبيق الضريبه العامه على الدخل التكميليه معالجه بعض عيوب الضرائب النوعيه من جهه تأمين العداله ومراعاه ظروف الممول الشخصيه، دون استبعاد وتسهيل اجراءات التحقق والتحصيل وتنويع اساليب التحقق والتحصيل حسب مصادر الدخل، غير ان اتباع الضريبه العامه على الدخل تسبب ازدواجا واضحا فى الضريبه، فضلا عن زيادة العبء والضغط الضريبى على الممول المكلف باداء الضريبه ويتضح ذلك من مثال افتراض بسيط هو انه اذا كان هناك ممول يزيد صافى دخله عن مائه الف جنيها ويخضع لاحد الضرائب النوعيه [ليكن الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه] فان ذلك الدخل سيخضع لاقصى سعر للضريبه وهو ٤٠٪، وفى نفس الوقت سيدخل ضمن نسبه سعر ضريبه عامه على الدخل تبلغ بنحو ٦٠٪ اى ان الممول سيدفع ١٠٠٪ من صافى دخله ضريبه نوعيه وتكميليه، الامر الذى يترك اثرا سيئا فى نفوس الممولين، وذلك يعتبر اهم عيوب ذلك النظام بصفه عامه والنظام الضريبى المصرى بصفه خاصه.

١/٢ طبيعه الضريبه فى الفكر المالى والاقتصادى

١/٢/١ المفهوم التقليدى والحديث للماليه العامه:-

تتعدد وتختلف الأراء الخاصه بتعريف علم الماليه العامه بالارتباط بمستوى الفكر الاقتصادى التقليدى والحديث.

حيث يرتكز المفهوم التقليدى على تعريف الماليه العامه بانه ذلك العلم الذى يهتم بدراسه الايرادات والنفقات العامه وكيفيه الموازنه بينهما، وبعباره اخرى فهو ذلك العلم الذى يركز على دراسه الوسائل التى تحصل بها الدوله على ايراداتها العامه بغرض تغطيه نفقاتها العامه[٧].

فى حين يعتبر المفهوم الحديث للماليه العامه أعم وأشمل من المفهوم التقليدى والذى ظهر اساسا نتيجه تطور الماليه العامه واتساع نطاقه متأثرا بالفكر الاقتصادى المعاصر، ويطلق على المفهوم الحديث باصطلاح علم الاقتصاد المالى، والذى يمكن تعريفه بوجه عام بانه ذلك العلم الذى يهتم بدراسه جميع الظواهر المرتبطه بالنشاط المالى للدوله ومايتنتج عنه من اثار اقتصاديه واجتماعيه وسياسيه، بتعبير اخر فهذا العلم الذى يهتم بدراسه النشاط المالى وجميع السياسات الماليه العامه التى تتخذها الدوله بغرض التأثير على النظم الاقتصاديه والاجتماعيه[٨].

فاذا كانت الايرادات العامه تنحصر اهدافها فى ظل الفكر المالى والاقتصادى التقليدى فى تغطيه النفقات العامه اللازمه لقيام الدوله بوظيفتها التقليديه، فان الايرادات العامه فى الوقت الحالى ترمى بالاضافه الى ذلك الى

تحقيق اهداف اقتصاديه واجتماعيه وسياسيه، باعتبارها اداه للسياسه الماليه [وذلك مع النفقات العامه] التي تسعى الدوله من خلالها الى تحقيق اهدافها الاقتصاديه والاجتماعيه.

وكما لحق التطور مضمون الايرادات العامه واهدافها، فقد لحق ايضا بانواعها حيث لم تعد قاصره على الضرائب والرسوم، وانما امتدت الى القروض بل وتنوعت لتشمل فائض القطاع العام وغيرها من المصادر الاخرى[٩].

هذا وتحتل الدراسات الخاصه بالضرائب مكان الصداره في مجال الدراسات الماليه في نطاق علم الماليه العامه او الاقتصاد المالي، ولاتأتي أهميه الضرائب من مجرد كونها من اهم الايرادات العامه للدوله فحسب، وانما ايضا لما تثيره من مشاكل اقتصاديه وقانونيه واجتماعيه بل وسياسيه ايضا هذا من ناحيه، ومن ناحيه اخرى لما تنتج عنها من اثار اقتصاديه تلعب دورا بارزا في اقتصاديات الدول مهما اختلفت اوضاعها الاقتصاديه التي تعمل في ظلها الانظمه الضريبيه في نظمها رأسماليه او اشتراكيه، وبنيانها متقدمه او تابعه.

١/٢/٢ تعريف الضريبه وخصائصها:-

تعتبر الضرائب اقدم واهم مصادر الايراد العام ورغما عن انها قد تطورت في انواعها وصورها سواء من حيث طبيعتها او الهدف منها، وبرغم تعدد التعريفات التي اوردها الكتاب للضريبه الا ان الخصائص العامه المشتركه

من هذه التعاريف مازالت واحده[١٠].

يمكن تعريف الضريبه بانها فريضه ماليه نقديه تحصل عليها الدوله من الممولين [دافعى الضريبه] جبرا والزاماً وبدون مقابل، ووفقا لمقدرتهم التكليفيه وطبقا لقواعد محدده بهدف تمويل نفقاتها العامه وتحقيق الأهداف التى من شأنها توفير وتحقيق الرفاهيه والنفع العام.

من خلال مجمل التعاريف التى وردت حول مفهوم الضريبه والتى تتشابه فى العناصر التى يتكون منها التعريف يمكن ابراز خصائص الضريبه على النحو التالى:-

١- ان الضريبه فريضه ماليه نقديه تحصل عليها الدوله:-

تمثل الضريبه اقتطاع نقدى عن طريق الدوله ومن ثم فان استيلاء الدوله على مال غير نقدى يعتبر خارج عن نطاق الضريبه، ويمتاز الشكل النقدى للضريبه عن الشكل العينى لعده اسباب أهمها:-

أ- ان الضريبه العينيه تعتبر ملائمه للنظام المالى المعاصر، خاصه وان الدوله تقوم نفقاتها العامه بشكل نقدى، الأمر الذى يستلزم ان تكون ايراداتها فى شكل نقدى أيضا.

ب- انخفاض تكاليف الضريبه النقديه مقارنه بالضريبه العينيه والتى تتميز بارتفاع تكاليف جبايتها لما قد يترتب على ذلك تكاليف اضافيه تتعلق

بالنقل والتخزين وكذا احتمالات التلف.

ج- ان الضريبه النقديه تتفق مع قواعد العداله على النقيض من الضريبه من حيث توزيع الاعباء الماليه العامه على الممولين، فمثلا فى حاله تقديم الممول لجزء من المحصول فانها تسقط من حسابها تكلفه الانتاج ودرجه اختلافها من ممول لاخر.

٢- الضريبه فريضه اجباريه الزاميه:-

يستند فرض الضريبه وجبايتها الى الجبر، بحيث لايمكن للممول ان يتنصل منها الا اذا كان معفيا منها بمقتضى القوانين، وبمقتضى تلك الخاصيه فان سعر الضريبه والمكلف بادائها وتحصيلها وتحديد وعائها تتم باراده الدوله هذا من ناحيه، ومن جهه اخرى ففى حاله امتناع الممولين عن دفع الضريبه تقوم الدوله باللجوء الى وسائل التنفيذ الجبرى فى تحصيل الضريبه.

ولكى يكتسب عنصر الاجبار مشروعيته تقضى القوانين فى كافه الدول ان فرض الضريبه وتعديلها والغائها لايتم الا بقانون، وهذا العنصر هو الذى يجعل من الضريبه فريضه مختلفه عن الايرادات العامه الاخرى مثل الثمن والقروض.

٣- أن الضريبه فريضه تدفع بدون مقابل:-

ان الضريبه يتم دفعها للدوله دون مقابل وتلك الخاصيه هى ماتميز

الضريبه عن الرسم الذى يكون عاده مقابل اداء الخدمه، وعليه فان الضريبه فريضه بلا مقابل، وبلا مقابل موازى لها فى القيمه باعتبار انها تستخدم فى الانفاق على وجوه المصلحه العامه، وبديهيا فان المكلف يستفيد من المنافع التى تقدمها الدوله ونتيجه انفاق الضرائب، الا انه عمليا لايمكن تقييم مايعود عليه من منافع.

واذا كان عدم وجود المقابل عند غالبيه الكتاب شرطا لازما لاتخاذ الفريضه الماليه ضريبه الا ان التطورات الحديثه قد ادت الى استحداث فرائض ماليه لغرض معين قد تعود بمنفعه خاصه على دافعيها مثل اشتراكات التأمين الاجتماعى، ولاتعنى تلك المنافع وجود المقابل فى حاله الضريبه لانها لايحصل عليها العامل الا فى ظروف معينه مثل البطاله او الاصابه والعكس صحيح، فضلا عن ذلك فان تلك المبالغ التى يحصل عليها العامل قد تفوق او تقل عن اشتراكاته، وهذا يستبعد ان يكون المقابل فى حاله الضريبه الخاصه بالتأمين الاجتماعى، فهى لاتتعدى فى كونها مساهمه من العاملين فى توفير الموارد للدوله لتمكينها من تحقيق اغراضها الاقتصاديه والاجتماعيه والتى من بينها ضمان حد ادنى من الدخل لكل فرد اثناء تعطله عن العمل[١١].

٤- ان الضريبه فريضه تتناسب مع المقدره التكليفيه للممولين:-

تفرض الضريبه وفقا لمقدره الممول الاقتصاديه على تحملها، حيث يتوقف مايتم اقتطاعه من ضرائب على طاقه الممول الضريبيه، والطاقه الضريبيه هى اصطلاح مترادف مع المقدره على الدفع، وتتطلب مساهمه الممول الضريبيه وفقا لذلك المفهوم ان تتناسب الضريبه مع الممول الاقتصاديه والتى

يمثلها دخله او ثروته او انفاقه.

ويشير مبدأ المقدره على الدفع الى تحقيق العداله الافقيه والرأسيه فى نظام الضرائب، حيث تتحقق العداله الافقيه اذ دفع الممولين الذين يتمتعون بنفس الظروف الاقتصاديه [كالدخل مثلا] نفس المقدار من الضرائب، ومن ناحيه اخرى تنصرف العداله الرأسيه الى الممولين الذين لهم ظروف اقتصاديه مختلفه ومن ثم يجب ان تكون مسئولياتهم الضريبيه مختلفه.

٥- ان الضريبه فريضه تؤدى طبقا لقواعد محدده:-

فالضريبه يدفعها الممولين وفقا لقواعد واسس محدده ينظمها التشريع الضريبى، وسوف يتم مناقشه ذلك عند دراسه علاقه القانون بالضريبه.

٦- ان الضريبه فريضه تؤدى لتحقيق اهداف متعدده من شأنها تحقيق الرفاهيه:-

عاده لايتم فرض الضريبه لتحقيق هدف مالى فحسب، وانما بغرض تحقيق اهداف متعدده وسواء كانت اقتصاديه او اجتماعيه على النحو التالى:-

أ- فيتمثل الغرض المالى للضريبه فى تغطيه النفقات العامه للدوله، وينطبق ذلك مع الفكر التقليدى، وطبقا لذلك فان النفقات العامه هى التى تسوغ عندهم الالتجاء الى الضريبه وهى التى تحدد نطاقها فى ذات الوقت.

ب- اهداف اقتصاديه واجتماعيه:

أصبحت الضريبه فى تطورها الاخير وسيله ليست فقط لتحقيق غايه ماليه، وانما لتحقيق غايه اقتصاديه واجتماعيه. وتتمثل الغايه الاقتصاديه فى تحقيق التوازن الاقتصادى والتعجيل بالتنميه الاقتصاديه كاحدى السياسات الماليه.

٣/٢/١ العلاقه بين الضريبه وعناصر الايرادات العامه والزكاه:

لاشك ان الخصائص العامه للضريبه تساعد على التمييز بينها وبين المصادر الاخرى التى يمكن للدوله ان تلجأ اليها للحصول على مواردها الماليه مثل الرسوم والاثمان والغرامات والقروض، بالاضافه لذلك فهناك اختلاف بين الضريبه والزكاه ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى:-

- الضريبه والرسم:-

يعترى التمييز بين الضريبه والرسم بعض الصعوبات، لان هناك اوجه تشابه بينهما، فضلا عن ان الدوله تعتمد تسميات للضريبه والرسم من الناحيه العمليه غير مايعنى المعنى الحقيقى نتيجه ان المشرع الضريبى يضفى تسميات غير دقيقه على اى منهما، فتسمى الضريبه رسما ويسمى الرسم ضريبه دون الاعتماد على معيار علمى موضوعى واضح الامر الذى يثير الخلط، بالاضافه لذلك التطور الذى قد يصاحب الرسم اذا ماارتفع سعره عن تكلفه الخدمه فيصبح ضريبه[١٣].

ورغما عن ان الرسم والضريبه يتشابهان فى انهما فريضتان نقديتان وانهما ذات طبيعه الزاميه، ويساهمان أساسا فى تمويل النفقات العامه، الا ا

هناك عده اختلافات هي:-

١- ان عنصر المقابل فى الرسم واضح ومحدد على عكس الضريبه، وبناء على ذلك فان الرسم يتحدد بناء على النفع الخاص الذى يعود على دافعه بغض النظر عن مقدرته او ظروفه فى حين يتم تحديد الضريبه على اساس المقدره الاقتصاديه للمكلف بها.

٢- ان الرسم يهدف الى تحقيق قدر معين من الاموال يكفى لتغطيه تكلفه الخدمات تشمل الرسم، فى حين ان الضريبه تقوم على تحقيق عديد من الغايات الاقتصاديه والاجتماعيه، بجانب الغايه التقليديه الماليه المرتبطه بتمويل الموازنه العامه للدوله.

٣- الرسم وان كان يفرض بقانون مثل الضريبه، الا ان السلطه التنفيذيه تستطيع تعديل الرسم بخلاف الضريبه.

- الضريبه والثمن:-

ينحصر الاختلاف بين الضريبه والثمن الذى تتقاضاه الدوله عن بيع منتجاتها فيما يلى:-

١- ان الثمن رغما عن اعتباره احدى المصادر الهامه للايرادات العامه مثل الضريبه، الا انه ليس اقتطاع بدون مقابل، بل هو دفع اختيارى للحصول على مقابل فورى.

٢- ان الثمن لايدفع مره واحده كل فتره زمنيه معينه مثل الضريبه بل ربما كان يدفع يوميا كلما طلب الفرد الحصول على منتج او خدمه معينه.

٣- ان الثمن يتحدد بقرار ادارى من الهيئه العامه التى تتولى اداره المشروع سواء كان صناعى او تجارى عكس الضريبه التى تفرض عاده بقانون.

٤- فى الغالب يعود النفع الخاص على دافع الثمن حيث انه يدفع مقابل سلعه او خدمه، فى حين ان دافع الضريبه يعود عليه نفع عام يعم المجتمع ككل، نتيجه لذلك فان الثمن يكون موازيا بوجه عام للسلع المباعه ويرتبط اساسا بالمصلحه الفرديه فى حين ان اتصال الضريبه بالمصلحه العامه يؤدى الى استبعاد كون الضريبه مساويه لهذه المصلحه.

الضريبه والقرض:-

رغما عن انهما يتشابهان فى انهما يمثلان احدى مصدرى الايراد العام الا انهما يختلفان فيما يلى:-

أ- ان الضريبه هى فريضه الزاميه وتدفع جبرا بعكس القرض الذى يعتبر اختياريا فى معظم الحالات.

ب- ان الضريبه نهائيه ولاتسترد الا فى حاله الخطأ اذ انها واجبه التكليف، فى حين ان القرض يتم استرداده بعد انتهاء مدته لانه يكون لاجل معين.

- الغرامه والضريبه:-

يعتبر كل منهما متشابهان من الناحيه الماليه ومن جهه الالزام بدفعها، الا انهما يختلفان من حيث الهدف، حيث تفرض الغرامه كعقوبه رادعه وجزاءا للمخالفه وهذا لايكون فى الضريبه بالطبع.

.- الضريبه والاتاوه:-

الاتاوه هى مبلغ نقدى تتقاضاه الدوله او احدى الهيئات العامه باعتبارها صاحبه السلطه فى مقابل امتياز او احتكار تمنحه لفئه او مقابل نفع عام عاد عليها.

والاتاوه تعتبر اجباريه ومن ثم فهى تتشابه مع الضريبه، الا انها تختلف عنها فيما يلى:-

١- ان الاتاوه تتحدد حسب مقدار الفائده او الزياده التى تحققت فى ثروه او ملكيه الفرد الذى يؤديها من جراء الاعمال العامه، فى حين ان الضريبه تتحدد وفقا للمقدره التكليفيه للممول.

٢- ان الاتاوه تدفع عن منفعه خاصه تحققت بالفعل، ويجب ان يشارك المنتفعين فيها، على العكس من الضريبه والتى تعتبر انها ذات غايه عامه ترمى لتحقيق الرفاهيه والصالح العام وليس المصلحه الخاصه.

٣- ان الاتاوه تدفع مره واحده وليس بشكل دورى مثل الضريبه والتى تدفع

سنويا او كل فتره زمنيه دوريه ملائمه تتفق والقانون.

الضريبه والزكاه:-

اختلف الكتاب فيما بينهم فى تحديد العلاقه بين الزكاه والضريبه، حيث يرى البعض ان الزكاه ضريبه، ويرى البعض الاخر ان الزكاه تختلف عن الضريبه من حيث مصدر التشريع ومن حيث التقدير والدوام والاستمرار ومن حيث المصرف[١٤]، وتجدر الاشاره الى ان الزكاه هى اقتطاع من الدخل ومن راس المال وان المملكه العربيه السعوديه تنفرد وحدها فى تطبيق هذا النظام الاسلامى[١٥].

فالزكاه هى ركن من اركان الاسلام، حيث لاتجب الا على المسلم، فهى لاتجب اساسا على غير المسلمين. وتتفق الضريبه مع الزكاه فى بعض الوجوه من حيث ان كليهما مال عام، وجبايه ذلك المال تكون مسئوليه الدوله [الاداره الضريبيه فى حاله الضريبه، بيت المال فى حاله الزكاه]، ان كليهما يتم فرضه بدون مقابل او نفع، ويتم ذلك وفقا لقواعد محدده، ويتم فرضهما بصفه اجباريه حيث على المكلف ادائها ولايجوز له الامتناع عن سدادها، ويتم فرضهما تحقيقا لاهداف اجتماعيه واقتصاديه وماليه.

وتتمثل مظاهر الاختلاف بين الضريبه والزكاه فى ان الضريبه عمل وضعى من صنع البشر اما الزكاه فهى عباده، وتعتبر الضريبه مقرره بموجب قوانين ومن ثم ليس لها صفات الثبات او الدوام على العكس من الزكاه التى تعتبر فريضه ثابته غير قابله للتعديل. ان الضريبه تمثل علاقه بين الممول

والدوله، فى حين تمثل الزكاه علاقه المكلف وربه، كما ان الضريبه تصرف لتغطيه النفقات العامه وشئون الدوله الداخليه والخارجيه، فى حين ان حصيله الزكاه توزع فى بنود معينه ذات طابع انسانى واسلامى [الفقراء والمساكين والعاملين عليها، والمؤلفه قلوبهم، وفى الرقاب، والغارمين وفى سبيل الله وابن السبيل][١٦]٠

ويتفق الفقهاء على انه يجوز فرض الضرائب بجانب الزكاه، ولاشك فان هناك اتجاهات نحو الاخذ بالزكاه كمصدر اسلامى بجانب الضرائب، وقد اقترح البعض ضروره تعديل الهيكل الضريبى المصرى فى اطار الاستراتيجيه الام للمجتمع المصرى على اساس الشريعه الاسلاميه على ان تكون فريضه الزكاه الركن الاساسى فيه[١٧]٠

١/٢/٤ معايير وقواعد فرض الضريبه:-

كما ان الضريبه علم فانها تعتبر فن ايضا، حيث يستهدف علم الضريبه الى التعرف على المعايير والاسس والقواعد التى ينبغى الاستناد اليها فى فرض الضريبه، فى حين ان الفن الضريبى ماهو الاتجسيد عملى للمعايير والقواعد العامه التى يتم التوصل اليها بغرض تحديد اساس وجوهر النظام الضريبى الملائم. بمعنى اخر فان الفن الضريبى هى العمليه التى تجعل من القواعد العلميه للضريبه بمثابه قواعد وضعيه واضحه المضمون ومحدده الهدف٠

وغنى عن البيان فان هناك معايير وقواعد عامه مشتركه بين

التشريعات الضريبيه المختلفه تتكون منها اصول القانون الضريبى، وقد تبلورت الكتابات والابحاث عن قيام عده معايير وقواعد عامه تعتبر اساس لفرض الضرائب، وفيما يلى استعراض لمعايير فرض الضريبه ثم القواعد الاساسيه التى يجب اتباعها فى فرض الضريبه وهى مايسمى بقانون الضريبه٠

١/٤/٢/١ معايير فرض الضرائب[١٨]:-

يمكن القول بان هناك ثلاثه معايير واسس لفرض الضرائب هى:-

١- معيار المنفعه٠

٢- معيار المقدره على الدفع٠

٣- معيار الوظيفه الضريبيه٠

١- معيار المنفعه او المنافع المستلمه:-

يقوم ذلك المعيار على توزيع الضرائب على الافراد وفقا وبنسبه المنافع التى تعود عليهم من جراء انفاق حصيله الضرائب على مرافق وخدمات الدوله بحيث يكون مايستفيد به كل مكلف من هذه المرافق والخدمات مساويا للمبالغ التى تم دفعها بصفه ضريبه٠

فالافراد الذين يحصلون على منافع من النفقات الحكوميه المموله من الايرادات الضريبيه بافتراض تصور ان تلك المنافع يمكن تحديدها وقياسها فى ضوء معيار المنافع الضريبيه فان الاشخاص الذين يستفيدون اكثر من تلك النفقات يجب ان يساهموا اكثر فى الايرادات الضريبيه٠

ولاشك ان هناك مشاكل ضخمه عند تطبيق ذلك المعيار، حيث من الصعب جدا- ان لم يكن مستحيلا تحديد وقياس تأثير العديد من النفقات الحكوميه على المنافع، وذلك لصعوبه تقييم السلع والمنافع التى تقدمها الحكومه للافراد، فليس بالامكان تقدير ثمن التعليم او الصحه او الامن، وبتعبير اخر من الصعوبه بمكان تحديد مايستفيد منه المكلف بالضريبه من مجموع الخدمات التى تقدمها الدوله في صوره ماديه او نقديه، ولذلك يفضل الاتجاه نحو معيار اكثر قبولا هو معيار المقدره على الدفع.

ورغما عن ذلك فان هناك بعض الضرائب التى تنبع من المنافع بشكل معقول، مثال على ذلك تقوم بعض الدول بفرض رسوم على استخدام بعض الطرق والجسور وتلك الضرائب تتبع معيار او اساس المنفعه تماما.

٢- معيار المقدره على الدفع:-

يرتكز ذلك المعيار على مفهوم ان يكون توزيع الضرائب على افراد المجتمع حسب مقدره كل منهم الاقتصاديه على الدفع، ويستخدم ذلك المعيار لتقويم مفهوم العداله من وجهه نظر واحده للضرائب المدفوعة، وليس من وجهه النظر المزدوجه والتى تشمل كلا من الضرائب والمنافع.

وغالبا مايوصف ذلك المعيار بانه يرتكز على توفير العداله الافقيه والرأسيه، ففى الولايات المتحده مثلا قد يريد الافراد تطبيق ذلك المعيار الى الحد الذى يحبذون فيه هيكل الضرائب التصاعديه والذى بموجبه تزيد نسبه الدخل المدفوع للضرائب كلما زاد الدخل، ومع ذلك قد يوجد عدد كاف

من الضرائب غير التصاعديه، وبعض الثغرات للتهرب من الضريبه. بحيث لايتم الحصول على هيكل ضرائب تصاعديه عند الموازنه قد يكون تنازليا فى بعض درجات الدخل.

ويمكن القول بان معيار المقدره على الدفع مثل معيار المنفعه وان كان مطبقا فى بعض الحالات لم يعد متوافق مع سياسه الدوله الحديثه التى تستهدف الى استخدام الضرائب كاداة اقتصاديه وماليه واجتماعيه ذات أهداف متعدده، لذلك اتجهت الافكار الى معيار حديث يضاف لذلك المعيار هو معيار الوظيفه الضريبيه.

٣- معيار الوظيفه الضريبيه:-

لم يعد توزيع الضرائب يقوم على قياس المنافع التى تعود على المكلفين بها بالنسبه لقيمه هذه الضرائب لعدم استفاده كل مكلف بالضريبه من خدمات الدوله بمقدار مادفع او لعدم وجود مقاييس يمكن اساسها قياس وتقييم تلك الخدمات، كذلك لم يعد توزيع الضرائب تقوم على اساس معيار المقدره على الدفع حيث ان المقدره على تحمل عبء الضرائب وان كانت على اساسها تقوم على معيار واضح ودقيق. وأصبح توزيع الضرائب على المكلفين يتم على أساس تحقيق أهداف عامه سياسيه واجتماعيه واقتصاديه، بغض النظر عما يعود على دافعها ومن نفع او قدرته على الدفع، وتوزيع الضرائب وفقا لمعيار الضرائب الوظيفيه هو التوزيع الذى يتضمن تحقيق الاثار المطلوبه من الضرائب، كالضريبه المرتفعه على استهلاك سلعه معينه بغرض تقليل استهلاكها، او الاستهلاك الزائد بقصد محاربه التضخم وتخفيض الميل للانفاق

وتشجيع الادخار عن طريق الاعفاءات والحوافز٠

٢/٤/٢/١ قواعد فرض الضرائب:-

هناك عده قواعد عامه يمكن الاسترشاد بها لوضع اى نظام ضريبى او سن اى تشريعات ضريبيه، وفى ضوء الكتابات المختلفه فى هذا الشأن يمكن تصنيف اهم تلك القواعد على النحو التالى قاعده العداله، وقاعده الملائمه، قاعده الوفره، قاعده الاقتصاد، قاعده الوضوح واليقين[١٩]٠

- قاعده العداله:-

تتطلب القاعده ان يكون توزيع الضرائب على المكلفين بنسبه مقدرتهم على الدفع، اى ما يحصلون عليه من دخل، ويعتبر مفهوم العداله غير محدد ونسبى وبالتالى لايمكن ايجاد معايير ثابته له، ونظرا لتلك الصعوبات فمن الافضل الاعتماد على قاعده العداله الاجتماعيه والاقتصاديه التى تقوم على عده اسس محدده اهمها عموميه الضرائب وعدم الازدواج الضريبى، وتشخيص الضريبه٠ على النحو التالى:-

- عموميه الضرائب:-

بمعنى ان فرض الضرائب يجب ان يكون عاما بحيث يصيب جميع الاشخاص وجميع الاموال، مع بعض الاستثناءات التى تقرر لمقابله اعتبارات شخصيه معينه٠

- تناسب الضريبه واوضاع المكلفين والعداله:-

حيث يجب ان تراعى التشريعات الضريبه اوضاع المكلفين الشخصيه ومقدار دخلهم، فعاده ماتمنح القوانين الضريبيه بعض الاعفاءات المتناسبه مع أوضاع المكلف العائليه.

- التمييز بين مصادر الدخل والعداله:-

حيث تميز التشريعات الضريبيه بين مصادر الدخل، بهدف معامله كل مصدر معامله خاصه حيث يخضع الدخل الناتج عن العمل الى معدلات ضريبيه متدنيه، فى حين يخضع الدخل الناتج عن راس المال الى معدلات مرتفعه، واما الدخل الناتج عن اختلاط العمل ورأس المال فيعامل بشكل معتدل ومتوسط.

- الضرائب التصاعديه والعداله:-

يعتبر من اساليب تطبيق مبدأ العداله هو التصاعد فى معدلات الضرائب كلما زاد الدخل وبصوره عامه كلما زاد وعاء الضريبه.

- عدم الازدواج الضريبى والعداله:-

ويعنى ذلك عدم تحمل المكلف نفسه بالضريبه أكثر من مره من ماده التكليف نفسها.

- قاعده الوفره:-

تعنى تلك القاعده بالاقتصاد فى نفقات الجبايه، بحيث يكون الفرق بين مايدفعه المكلف بالضريبه وبين مايصل الى الخزينه اقل مايمكن بحيث تتحقق وفره الضريبه وقله نفقاتها، وتعنى تلك القاعده بان افضل الضرائب

التى تتميز بأنخفاض تكلفه تحصيلها وارتفاع وغزاره حصيلتها بوجه عام يجب ان تراعى الدوله ثلاثه انواع من المصالح عند فرض الضريبه هى:-

أ- مصلحه الخزينه: اى ان تكون حصيله الضرائب وافره مع قله تكلفه الجبايه.

ب- مصلحه المكلف: بحيث لايدفع من الضرائب مايحرمه من الحد الادنى للمعيشه.

ج- مصلحه المجتمع: اى لاتقف الضريبه فى وجه التقدم الاقتصادى والاجتماعى.

ولاشك ان كل مصلحه من تلك المصالح الثلاثه تعارض الاخرى الامر الذى يمكن القول معه بان تلك القاعده لم تعد مقدسه فى الوقت الحاضر، حيث ان وفره الضريبه تستدعى شمول الضريبه كافه الافراد بحيث تكون حصليتها كبيره، فى حين ان قيام الدوله باعفاء بعض الطبقات الاجتماعيه وبعض القطاعات الاقتصاديه من الضرائب لم يتوافق مع تلك القاعده، هذا من ناحيه ، ومن ناحيه اخرى فان رفع سعر الضريبه يضر فى حالات متعدده القطاعات الاقتصاديه لما لها من تأثير على زياده الاسعار وتخفيض الاستهلاك والانتاج والارباح مما يتولد عنه فى النهايه انخفاض مردود الضريبه.

- قاعده الوضوح واليقين:-

وتقضى هذه القاعده بان يكون النظام الضريبى واضحا، حيث يبين بصراحه ووضوح نوع الضريبه وقيمتها ووقت تحصيلها، وجبايتها واساس تحديد وعائها، وترتكز هذه القاعده على ان الممول او المكلف بالضريبه

٣- قاعدة الملائمة

تعنى هذه القاعدة بأن كل ضريبة يجب أن تجنى فى أنسب الأوقات وبالاسلوب الانسب للمكلف حتى نتجنب ازعاجه ويكون التكليف سهلا عليه، فأنسب الاوقات لدفع الضريبة حتى وقت حصول المكلف على دخلع على سبيل المثال ضريبة المرتبات والاجور والتى تفرض عند حصول الموظف على راتبه بنظام الحجز عند المنبع.

سيكون على علم مسبق بالتزاماته قبل الدوله ومن ثم يكون لديه المقدره على الدفاع عن حقوقه ضد اى سوء استخدام للسلطه٠

وتتميز هذه القاعده بانها مطبقه بشكل شائع، حيث كثيرا ماتتعمد مصلحه الضرائب الى توضيح احكام الضرائب بمنشورات تضمنها تعليمات وايضاحات لكيفيه امساك السجلات وكيفيه تعبئه بيانات ونماذج الدخل وتحديد الارباح الخاضعه للضريبه، وكيفيه حساب قيمه كل منها، وتاريخ وكيفيه تأديه الضرائب المستحقه، وعاده مايستعين المكلفين بالضريبه بالخبراء فى مجال المحاسبه والضرائب حتى يكونون على بينه من وضعهم تجاه مصلحه الضرائب٠

١/٣ طبيعه الضريبه فى الفكر القانونى

١/٣/١ القانون الضريبى وذاتيته:-

يثور تساؤل هام عن مدى تمتع القانون الضريبى بذاتيته واستقلاليته فى مواجهه الفروع الاخرى من القانون، والواقع ان القانون الضريبى يعد جزء من التشريع المالى للدوله، وبالتالى ينتمى الى قسم القانون العام الذى يظهر فيه الدوله وبصفتها ممثله للجماعه وتتمتع فيه بامتيازات السلطه العامه.

وفى داخل نطاق القانون العام ظل القانون الضريبى بوصفه منظما لحقوق الخزانه وامتيازاتها الى عهد قريب جزء من القانون الادارى، ولكنه صار فى الايام الاخيره يستقل شيئا فشيئا عن ذلك القانون حتى اصبح استقلاله عنه امر مسلما به فى الفقه والقضاء، ثم اصبح فرعا من فروع القانون العام له ذاتيته.

ويطلق القانون الضريبى على مجموعه التشريعات المطبقه فى دوله

معينه وتتفق هذه التشريعات الضريبيه من حيث مقدار الضريبه المكونه لها ولكنها قد تختلف في مقوماتها وعناصرها تبعا لمدى تأثرها بالنظم الاقتصاديه والماليه السائده والظروف الاقتصاديه والاجتماعيه وكذا السياسيه.

ورغما عن ذاتيه القانون الضريبى كفرع من فروع القانون العام، فانه لايمكن اغفال الصله بينه وبين هذه الفروع سواء القانون الدستورى او الادارى، وكذلك لايجب اغفال العلاقه بين القانون الضريبى والقانون الخاص، حيث في حاله عدم وجود حل فى اصول القانون الضريبى فانه يمكن اللجوء الى قواعد القانون الخاص بما يلائم القانون الضريبى والغرض منه[٢٠].

وغنى عن القول فان القانون الضريبى يتمتع باستقلال وذاتيه مستقله وهذا مايشار اليه أحيانا بمبدأ استقلال القانون المالى والضريبى، وتطبيقا لذلك فانه اذا ماتضمن القانون الضريبى حكما موضوعيا او جزائيا عن القواعد العامه فى القانون المدنى او التجارى- فلا مناص من تطبيقه، ولكن اذا كان هناك حالات او مسائل موضوعيه مسكوت عنها فى القانون الضريبى فانه يمكن الرجوع للقواعد العامه فى القانون الخاص [كالقانون المدنى او التجارى او المرافعات]، وذلك بالقدر الذى يتفق مع طبيعه القانون الضريبى وتنسجم مع التنظيمات التى يحددها القانون[٢١].

٢/٣/١ مصادر القانون الضريبى:-

مثلما تتعدد مصادر القانون بوجه عام، فان مصادر القانون الضريبى الرئيسية تتعدد هى الاخرى على النحو التالى:-

١- التشريـــع:-

يعتبر التشريع هو المصدر الرئيسى للقانون الضريبى، ويؤكد التطور الدستورى للدول الحديثه الى تقرير قاعده دستوريه مستقره تعرف بقاعده قانونيه الضريبه وهى تقضى بان فرض الضريبه وتعديلها والغاؤها والاعفاء منها لايتم الا بقانون - اى لابد ان يكون مصدرها التشريع، اى التشريع من السلطه التشريعيه ذاتها وفقا للدستور.

٢- اللوائح التنفيذيه:-

تأتى النصوص اللائحيه فى مرتبه تاليه للنصوص التشريعيه، واهمها اللائحه التنفيذيه للقانون الضريبى، ثم القرارات الوزاريه والاداريه التى تهدف الى تحديد شروط تطبيق القواعد الضريبيه من الناحيه الواقعيه التطبيقيه.

٣- القضاء الضريبى:-

حيث توجد رقابه قضائيه على دستوريه القوانين وعلى شرعيه اللوائح والقرارات، وان الحكم بعدم الدستوريه او عدم الشرعيه يحول دون تطبيق القاعده القانونيه او القرار، من ثم يعتبر ذلك اسهاما من القضاء فى تكوين القانون الضريبى، والواقع ان احكام القضاء وكذلك الفقه تثير مسأله دقيقه تتعلق بتفسير القاعده الضريبيه.

٤- الفقـــه:-

تولد القاعده الضريبيه من امتزاج الافكار الفقهيه بالوقائع والحاجات

العمليه، ويمكن التمييز بين ثلاثه أنواع من الفقه:-

أ- الفقه الاداري:-

ويقصد به مجموعه التعليمات التى تصدرها الاداره الضريبه على نصوص القانون الضريبى والتعليمات الدوريه والتفسيريه للنصوص الضرائبيه، ويمكن ان يضاف لذلك اجابات الحكومه على الاسئله البرلمانيه المرتبطه بالضرائب.

ب- فقه الشراح:-

وهو مايسمى بالشرح على النص ومايتضمنه من تعليق ونقد يؤثر على اتجاه القضاء الضريبى والفقه الادارى.

ج- فقه المؤلفين:

فهناك كتابات عامه لها تأثير عميق على التشريع الضريبى، بل وخلق أنواع جديده من الضرائب، ويضاف لذلك الفقه الفردى او اراء وبحوث الفقه الجماعى معاً ماتتضمنه التقارير التى تصدر بمناسبه دراسه واقتراح اصلاح نظم معينه.

٥- العـــرف:-

حيث قد يحيل القانون الضريبى نفسه الى قواعد مستمده من العرف، حيث تنص الماده ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بان "يخصم من الربع الخاضع للضريبه الاستهلاكات الحقيقيه التى حصلت فى دائره مايجرى عليه

العمل عاده طبقا للعرف...."

رغما عن تعدد مصادر القانون الضريبى، الا انه يجب الاشاره الى ان الالتجاء الى مصادر اخرى له شروط أهمها مراعاه قاعده قانونيه الضريبه، وهو أمر جعل المصادر الاخرى للقانون الضريبى غير التشريع ذات مجال محدود حقا[٢١]٠

٣/٣/١ الطبيعه القانونيه للضريبه:-

تباينت الاراء حول طبيعه الضريبه والعلاقه التى تربط بين الدوله والمكلفين بها، وتتنازع الطبيعه القانونيه للضريبه نظريتين هما:- نظريه العقد المالى، ونظريه التضامن الاجتماعى. وحيث ان النتائج المترتبه على الاخذ باى نظريه ستكون مختلفه، من ثم يتطلب الامر التعرض لهما بايجاز لتحديد حق الدوله فى فرض الضريبه[٢٢]٠

١- نظريه العقد المالي:-

تقوم تلك النظريه والتى سادت فى القرن الثامن عشر، على ان الاساس القانونى فى فرض الضريبه هو العلاقه التعاقديه بين الدوله والافراد، والتى بموجبها يترتب التزامات وحقوق لكلا الطرفين، حيث تلتزم الدوله بموجب العقد بتوفير الامن للفرد وتحقيق العداله، فى حين يلتزم الافراد بدفع الضريبه مقابل المنافع التى يحصل عليها من الدوله.

وقد اختلف الفكر التقليدى فى تكييف طبيعه العقد المالى ونوعيته،

حيث اعتبر البعض ان العقد هو عقد بيع او توريد خدمات، فى حين اعتبر البعض الاخر هو عقد تأمين اما البعض الاخر ان الضريبه هى عقد شركه بيع او توريد. ويمكن تناول هذه الاراء على النحو التالى:-

أ- عقد توريد خدمات:-

فالضريبه التى يدفعها الافراد هى الثمن مقابل الخدمات التى تقدمها الدوله، اى ان عقد البيع يكون ثمن الحمايه والامن وغيرها من الخدمات والمنافع التى تقدمها الدوله للافراد.

ب- عقد تأمين:-

اى ان العقد المالى هو عباره عن عقد تأمين انعقد من الدوله والافراد، ومالضريبه التى يدفعها هؤلاء الافراد الاقسط تأمين مقابل حصولهم على الامن والطمأنينه.

ج- عقد شركه:-

فالعقد المالى بمثابه شركه انتاج، فالدوله تعتبر شركه انتاج تتكون من شركاءهم المواطنين حيث لكل منهم عمل معين ويتحمل فى سبيل تلك الاعمال نفقات خاصه، الا انه توجد الى جانب تلك النفقات الخاصه نفقات اخرى عامه يقوم بها مجلس اداره الشركه اى الحكومه، بحيث تعدو منفعتها على الافراد. ومن ثم يتعين عليهم المساهمه فى تلك النفقات ويعبر عن تلك المساهمه بما يدفعونه من ضرائب.

وعلى ايه حال تعتبر تلك النظريات الثلاثه المتفرعه عن نظريه العقد المالى غير صحيحه، لتعارض النظريه الام [نظريه العقد الاجتماعى] مع الواقع، فالعلاقه بين الدوله وبين الفرد المكلف بالضريبه ليست عقد بيع، حيث يفترض الثمن ان يكون مساويا بقيمته الماديه للمنفعه المشتراه وهذا غير ممكن فى الضريبه، لعدم وجود معايير دقيقه يمكن بواسطتها تقييم الخدمه التى تقدمها الدوله فى مقابل الضريبه، كذلك فان نظريه عقد التأمين ليست صحيحه لان التأمين يفترض ان يكون قسط التأمين متناسبة مع قيمه الشئ المؤمن عليه، كذلك فمن موجبات العقد التعويض عن الشئ المومن عليه فى حاله حدوث ضرر على صاحبه، فى حين ان الضريبه لاتكون متناسبة مع خدمات الدوله فضلا عن ان الدوله ليست فى مجال التعويض عن الاضرار اذا لم تكن بسببها، كذلك تنتقد نظريه عقد شركه الانتاج فى ان الجماعه ليست مجرد شركه انتاج تمثل مجموعه من المصالح الماديه المشتركه، فالدوله لاتسعى لتحقيق مصالح ماديه وانما ايضا مصالح غير ماديه.

ب- نظريه التضامن الاجتماعى[٢٤] :-

يعبر الفكر المالى الحديث على ان الاساس القانونى يكمن فى نظريه التضامن الاجتماعين والتى ترتكز على ان الدوله ضروره اجتماعيه وليست وليده عقد، من ثم تقضى بوجوب تضامن الافراد جميعا كل بحسب مقدرته فى مواجهه التكاليف العامه حتى تتمكن الدوله من القيام بحمايه المجتمع كله، ومن ثم توفير قدر من الخدمات العامه التى يمكن ان يتمتع بها كافه المواطنين بلا استثناء، وبغض النظر عن مدى مساهمتهم الفرديه فى تحمل التكاليف العامه [مايعرف باصطلاح المقدره التكليفيه].

وقد ترتب على الاخذ بهذه النظريه عده نتائج تمثل القواعد الاساسيه فى الضريبه هى:-

١- ان فرض الضريبه تمثل عملا من اعمال السياده، ومن ثم فان للدوله سلطه تحديد الضرائب ووضع اسس تنظيمها الفنى.

٢- ان الضريبه تفرض على كافه المواطنين دون استثناء، ويعنى ذلك استناد الضريبه الى قاعده عموميه الضريبه.

٣- ان مقدار الضريبه يتحدد على اساس التزام المواطن بها فى ضوء مقدرته الماليه وليس على اساس ماسيعود عليه من منافع، ويشكل ذلك المبدأ مايعرف بالمقدره التكليفيه الفرديه.

١/٣/٤ تطور التشريع الضريبى المصرى[٢٥]:-

عرفت مصر الضرائب منذ اقدم العصور ولكن ترجع اصول النظام الضريبى الى عام ١٩٣٧ على اثر الغاء الامتيازات الاجنبيه، حيث تكونت لجان لصياغه التشريعات الضريبيه وتقدمت بثلاثه مشروعات يخص اولها الضرائب على الايرادات المنقوله والذى صدر بالقانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩م، وثانيهما يتعلق بضريبه الدمغه والذى صدر بالقانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٣٩، وثالثهما رسم الايلوله والذى تأخر صدوره حتى عام ١٩٤٤.

كذلك فرضت ضريبه عامه على الايراد بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنه ١٩٤٩، ويمكن القول بأن هذه التشريعات الضريبيه قد اتسمت بسيطره الهدف المالى عليها وعدم امتدادها الى كثير من الدخل والثروات.

منذ اوائل الخمسينات صدرت تعديلات متتاليه فى قوانين الضرائب استهدفت اساسا محاوله تحقيق اغراض اقتصاديه الى جانب الهدف المالى، وحيث استخدمت ضريبه تصاعديه على التركات وزياده اسعار الضريبه العامه على الدخل، كذلك شهدت تلك الفتره ايضا صدور عدد من القوانين التى استهدفت منح القطاع الخاص والشركات الأجنبيه بمصر بعض الاعفاءات لتشجيع الاستثمار فى مصر كذلك تعديل الرسوم الجمركيه حمايه وتشجيعا للانتاج.

مع بدايه الستينات وصدور قانون التأميم اتسمت التشريعات الضريبيه بمحاوله تحقيق الأهداف الاجتماعيه، حيث عدلت شرائح الضريبه العامه على الايراد، كما عدلت نسبه شرائح الضريبه على التركات، وقد تضاءل الدور الاجتماعى للضريبه خلال الفتره وبصفه خاصه الضريبه المباشره لقيام القوانين الاشتراكيه بهذا الدور أساسا.

خلال السبعينات اتبعت مصر سياسه الانفتاح التى من شأنها تشجيع الاستثمارات العربيه والأجنبيه وتشجيع المدخرات وتشجيع القطاع الخاص، وكان من الطبيعى مسايره التشريع الضريبى لما طرا على المجتمع من تطورات اقتصاديه واجتماعيه وسياسيه، فصدر قانون استثمار المال العربى والاجنبى رقم ٤٣ لسنه ١٩٧٤ المعدل مقررا بعض الاعفاءات الضريبيه لارباح المشروعات الاستثماريه، كما صدر التشريع الضريبى رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ والذى اطلق عليه بقانون العداله الضريبيه وان عجزت بعض تعديلاته عن التعرض للنظام الضريبى فى مجموعه.

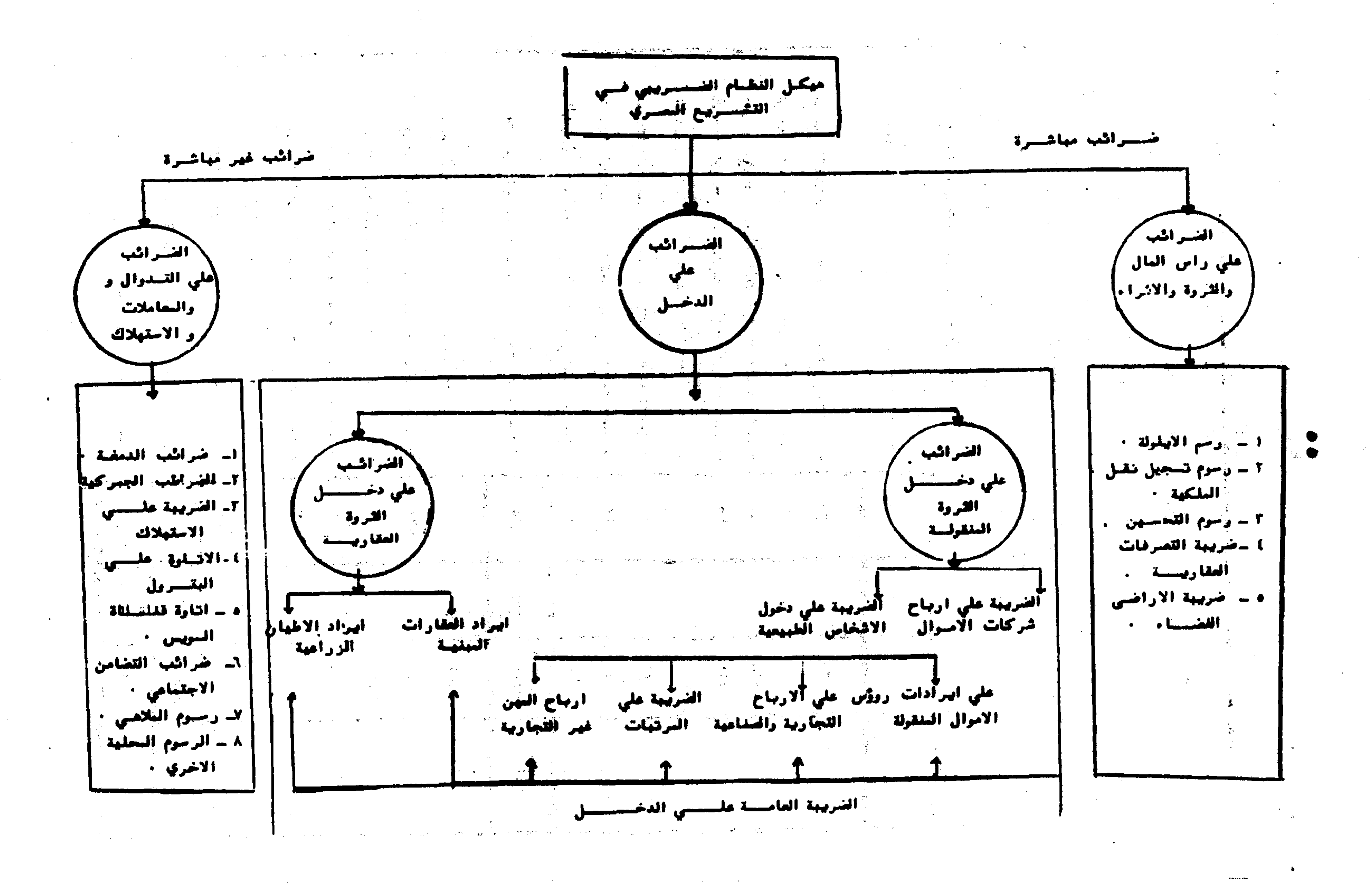
وفى الثمانينات صدر القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ لتنظيم الضرائب على الدخل، والغيت بموجبه احكام القانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ [فيما بعض المواد مثل مواده ٢٥ و٢٦ كما الغى بموجبه كل قانون يخالف احكامه]، واضحى ذلك القانون هو المطبق الان خلاف بعض التعديلات التى ادخلت عليه بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنه ١٩٨٣ بزياده بعض شرائح الضرائب فضلا عن التمييز بين سعر الضريبه على الارباح التجاريه والارباح الصناعيه.

١/٣/٥ هيكل النظام الضريبى فى التشريع الضريبى المصرى[٢٦]:-

يقصد بوجه عام بالنظام الضريبى مجموعه التشريعات والسياسات والاجهزه التى تخطط وتدير وتنفذ عمليات تعبئه او جبايه الاقتطاعات الماليه التى يؤديها الاشخاص الطبيعيون او المعنويون للدوله بدون مقابل، يتضمن الهيكل الضريبى فى اى دوله مجموعه متباينه من الضرائب المباشره وغير المباشره- النوعيه منها والعامه، بحيث تغلب عليه عاده معينه من الضرائب تصبغه بطابعها.

بوجه عام يقوم كيان النظام الضريبى المصرى المعاصر على ثلاث مجموعات رئيسيه من الضرائب هى:-

- مجموعه الضرائب المباشره على رأس المال والثروه والاثراء.
- مجموعه الضرائب المباشره على الدخل.



هيكل النظام الضريبي في التشريع المصري
ضرائب مباشرة
ضرائب غير مباشرة
الضرائب علي راس المال والثروة والاثراء
الضرائب علي الدخل
الضرائب علي التداول و والمعاملات و الاستهلاك
١ - رسم الايلولة .
٢ - رسوم تسجيل نقل الملكية .
٣ - رسوم التحسين .
٤ - ضريبة التصرفات العقارية .
٥ - ضريبة الاراضي الفضاء .
الضرائب علي دخل الثروة المنقولة
الضرائب علي دخل الثروة العقارية
الضريبة علي ارباح شركات الاموال
الضريبة علي دخول الاشخاص الطبيعية
ايراد العقارات المبنية
ايراد الاطيان الزراعية
علي ايرادات روؤس الاموال المنقولة
علي الارباح التجارية والصناعية
الضريبة علي المرتبات
ارباح المهن غير التجارية
الضريبة العامة علي الدخل
١- ضرائب الدمغة
٢- الضرائب الجمركية
٣- الضريبة علي الاستهلاك
٤- الاتاوة علي البترول
٥ - اتاوة قناة السويس .
٦- ضرائب التضامن الاجتماعي .
٧- رسوم الملاهي .
٨ - الرسوم المحلية الاخري .

(شكل د / ١)

مقدار حصيله الضرائب المختلفه والاهميــــة

النسبيه لها خلال الفتره ٨١/٨٢ – ٨٢ / ٨٣

(الارقام بالمليون جنيـــــــه)

البيـــــــان	٨١/٨٢		٨٢/٨٣	
الضرائب على التركات ورسم الايلولـــــــه	٨		١٢	
رسوم نقل الملكيـــــــــه	٣٠		١٣	
الضرائب على رأس المـــــــال	٣٨	٪١	٢٥	٪١
ضريبه الاطيان الزراعيـــــــه	٢٩		٣١	
ضريبه المبانـــــــى	٧		٩	
ضريبه رؤوس الاموال المنقولـــــــة	٥١١		١٣٨	
ضريبه الارباح التجاريه والصناعيـــــــة	٩٩٢		٣١٧	
الضريبه على ارباح شركات الامـــــــوال	—		١٣٣٢	
ضريبه المرتبـــــــات	٥١		٥٢	
ضريبه المهن غير التجاريـــــــة	١٧		١٦	
الضريبه العامه على الدخـــــــل	١٨		٢٥	
الضرائب على الدخـــــــل	١٦٢٥	٪٣٨	١٩٢٠	٪٣٨
ضريبه الدمغـــــــه	٢٣٩		٢٥٤	
الضرائب الجمركيـــــــة	١٥٧٣		١٦٤٤	
رسوم الاستهـــــــلاك	٨١٣		١١٩٥	
الأساده على هيئه قناه السويـــــــس	٧		٤	
ضريبه التضامن الاجتماعـــــــى	١٧		١٨	
رسوم الملاهـــــــى	٤		٥	
رسوم محليه اخـــــــرى	١٦		١٨	
الضرائب على الانفـــــــاق	٢٦٦٩	٪٦١	٣١٣٨	٪٦١
اجمالى الضرائـــــــب	٤٣٣٢	٪١٠٠	٥٠٨٣	٪١٠٠

- مجموعه الضرائب غير المباشره على التداول والمعاملات.

يوضح الشكل البيانى رقم ج/١ هيكل النظام الضريبى المعاصر المصرى كما يوضح الجدول رقم د/١ حصيله الضرائب المختلفه والاهميه النسبيه لها خلال سنتى ٨١/٨٢- ٨٢/٨٣ ويمكن ابراز المجموعات الثلاثه التى يتكون منها ذلك الكيان على النحو التالى:-

أ- مجموعه الضرائب المباشره على رأس المال والثروه والاثراء:-

وقد فرضت تلك الضرائب المباشره على رأس المال أساسا بهدف تقليل التفاوت بين الثروات والمساهمه فى تحقيق العدل الاجتماعى، وتشمل هذه المجموعه الضرائب التاليه:-

أ- طريقه الايلوله

وينظمها القانون رقم ٢٢٨ لسنه ١٩٨٩ والذى الغى القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم ايلولة على الشركات والمرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على الشركات.

٢- رسوم تسجيل نقل الملكيه العقاريه:-

ينظم احكامها القانون رقم ٧٠ لسنه ١٩٦٤ المعدل للقانون رقم ٩٤ لسنه ١٩٨٠ حيث تسرى هذه الرسوم على ثمن بيع العقارات المبنيه والاراضى، ويتحملها المشترى وتقوم مصلحه الشهر العقارى بتحصيلها.

٣- رسوم التحسين:-

ينظم احكام هذه الرسوم القانون رقم ٢٢ لسنه ١٩٥٥ وتسرى اساسا على العقارات مقابل التحسين الذى يطرا عليها بسبب المنفعه العامه ويتحملها مالك العقار.

٤- الضريبه على التصرفات العقاريه:-

فرضت هذه الضريبه بموجب قانون العداله الضريبيه رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ وتنظم فرض هذه الضريبه الان الماده ١٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الخاص بفرض الضرائب على الدخل حيث يخضع لهذه الضريبه التصرفات فى العقارات المبنيه او الاراضي الواقعه داخل كردون المدينه بما فى ذلك التصرف بالهبه لغير الفروع او تقرير حق الانتفاع على العقار او تأجيره لمده تزيد عن خمسين عام وتحصل تلك الضريبه مأموريات ومكاتب الشهر العقارى لصالح الخزانه العامه.

٥- الضريبه على الارض الفضاء:-

وينظم احكام هذه الضريبه القانون رقم ١٣٤ لسنه ١٩٧٨، وتسرى تلك الضريبه على الاراضى الفضاء الواقعه داخل نطاق المدينه فى المناطق المتصله بالمرافق العامه الاساسيه من مياه ومجارى وكهرباء، ولاتسرى تلك الضريبه على الاراضى الخاضعه على العقارات المبنيه او للضريبه على الاطيان الزراعيه.

٦- الضرائب على بعض انواع الاثراء الاخرى:-

أخضع المشرع بعض انواع الاثراء الاخرى للضرائب على الدخل ، حيث اخضع فوائد التصفيه ونتاج تسديد كل من حصص راس المال وحصص التأسيس، كما اخضع الارباح الرأسماليه والعرضيه والقدريه التى تحققها المنشأه التجاريه والصناعيه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه بالنسبه للاشخاص الطبيعيين وللضريبه على الشركات بالنسبه لشركات الاموال، وذلك على النحو الموضح فى القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ . الا انها تعد من قبيل الضرائب على الاثراء وليست من الضرائب على الدخل بمعناه التقليدى، هذا مع العلم بان الارباح الناتجه عن الاتجار فى العقارات او عن تقسيم الاراضى وبيعها وهى تشكل دخلا بمعناه التقليدى، وقد اخضعها المشرع المصرى للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه بنظامها دون استثناء .

ب- مجموعة الضرائب على الدخل :-

وهى مجموعة من الضرائب المباشرة، ولقد اخذ المشرع فى هذه المجموعه بنظام الضرائب النوعيه على دخل الاشخاص الطبيعيين وفقا لمصادره حيث فرض ضريبه على الدخل الناتج من راس المال وتغاضى فيها كليه عن مقومات الشخصيه، وفرض ضريبه على الدخل الناتج من العمل راعى فيها مقومات الشخصيه والتصاعد، وفرض ضريبه على الدخل الناتج من تضافر راس المال والعمل راعى فيها ان تكون وسطا بين الضريبتين السابقتين ثم توج المشرع هذه الضرائب بضريبه عامه على الدخل يشمل وعاءها كل اوعيه الضرائب النوعيه السابقه وتشمل هذه المجموعه على الضرائب التاليه:-

١- الضريبه على الدخل الناتج من ملكيه الاطيان الزراعيه:-

وينظم احكام هذه الضريبه حاليا خمسه قوانين هى المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنه ١٩٣٥ الخاص بتقدير ايجار الاراضى الزراعيه، والقانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩ الخاص بضريبه الاطيان والقانون رقم ٣٧٠ لسنه ١٩٥٣ بتخفيف الضريبه على صغار ملاك الاراضى الزراعيه والقانون رقم ٥١ لسنه ١٩٧٣ الخاص بتقرير بعض الاعفاءات لصغار الملاك والقانون رقم ٢ لسنه ١٩٧٧ باعفاء صغار الملاك من الضريبه، وتستخدم تلك الضريبه لتمويل المحليات بصفه مباشره، حيث تحصل بمعرفتها ولصالحها تحت اشراف اداره مركزيه.

٢- الضريبه على الدخل الناتج من ملكيه العقارات المبنيه:-

ينظم احكام هذه الضريبه حاليا القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ والقوانين المعدله، وقد تقررت عده اعفاءات من هذه الضريبه اهمها الاعفاءات التى تقررت لصالح المستأجرين، واعفاء المبانى السكنيه ذات القيمه الايجاريه المنخفضه، واعفاء المبانى المؤجره لاغراض السكنى التى انشئت اعتبارا من ٩/٩/٧٧ من الضرائب الاصليه والاضافيه.

٣- الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله:-

ينظم احكام هذه الضريبه حاليا مواد الباب الاول من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٤- الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه:-

ينظم احكام تلك الضريبه مواد الباب الثانى من القانون رقم ١٥٧

لسنه ١٩٨١.

٥- الضريبه على المرتبات والاجور:

ينظم احكام هذه الضريبه مواد الباب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٦- الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

ينظم احكام تلك الضريبه مواد الباب الرابع من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٧- الضريبه العامه على الدخل:-

ينظم احكام هذه الضريبه مواد الباب الخامس من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٨- الضريبه على ارباح شركات الاموال:-

ينظم احكام تلك الضريبه مواد الكتاب الثانى من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

ج- مجموعه الضرائب على التداول والمعاملات والاستهلاك ورسوم الملاهي:-

تتكون تلك المجموعه من عدد كبير من الضرائب التى فرضها المشرع فى فترات مختلفه تباعا، وهى ضرائب غير مباشره استهدفت الى القيام بوظيفه ماليه، كما استهدفت ايضا الى القيام ببعض الوظائف الاقتصاديه عن طريق الصناعات المحليه عن طريق فرض الضرائب الجمركيه المناسبه، والحد من الاستهلاك عن طريق فرض الضرائب على الانتاج وفروق الاسعار، وكذلك استهدفت القيام ببعض الوظائف الاجتماعيه بالمساهمه فى تحقيق الدخل

الاجتماعى عن طريق فرض الضريبه باسعار عاليه على بعض السلع الكمالية، وتشتمل تلك المجموعه على الضرائب التاليه:-

١- ضريبه الدمغه:- وينظم احكام تلك الضريبه القانون رقم ١١١ لسنه ١٩٨٠.

٢- الضرائب الجمركيه:- وينظم احكام تلك الضريبه القانون رقم ٦٦ لسنه ١٩٦٣.

٣- الضريبه على الاستهلاك:- وينظم احكام تلك الضريبه القانون رقم ١٣٢ لسنه ١٩٨١ وكان يوجد قبل ذلك القانون اربعه من الضرائب على الانتاج والاستهلاك هى ضريبه الانتاج ورسم الاستهلاك وفروق اسعار والاتاوه على التليفزيون.

٤- الاتاوه على البترول:- وتسرى على البترول المنتج محليا فى مصر ويتم تحصيلها من المنبع.

٥- اتاوه قناه السويس:- وهى عباره عن ايرادات تحصلها هيئه قناه السويس مع رسوم المرور فى القناه.

٦- ضريبه التضامن الاجتماعى:- وينظم احكام هذه الضرائب الفصل الرابع من القانون رقم ٤٦ لسنه ٧٨.

٧- رسوم الملاهى:- وقد فرضت باسعار متدرجه على تذاكر الحفلات وتذاكر دور الترفيه واللهو فضلا عن ضرائب الدمغه المفروضه على تلك التذاكر بنسب معينه.

٨- الرسوم المحليه الاخرى:- تحصل اجهزه الحكم المحلى بالاضافه الى

مواردها الرئيسيه من الضرائب على الاراضى الزراعيه والعقارات على بعض ايرادات ورسوم اخرى ذات الطابع المحلى،، وابرزها رسوم التحسين ورسوم السيارات والدراجات البخاريه والعربات ووسائل النقل المرخص بها من المحافظه ورسوم الاعمال ورسوم اعمال الصناعه والنشاط ورسوم استغلال الشواطئ والرسوم الاضافيه على نزلاء الفنادق ورسوم الاسواق ورخص الصيد وحمل السلاح.

١/٤ طبيعه الضريبه فى الفكر المحاسبى

١/٤/١ طبيعه وظيفه المحاسبه واطار النظام المحاسبى

١/٤/٢ علاقه النظام المحاسبى بالنظام الضريبى

١/٢/٤/١ المحاسبه عن الضرائب تعتبر فرعا جديدا مستقلا من علم المحاسبه

١/٢/٤/٢ المحاسبه عن الضرائب ليست سوى فرعا من فروع المحاسبه الماليه

١/٢/٤/٣ ليس هناك محاسبه ضريبيه وانما يوجد تحاسب ضريبى

٢/٤/٢/٤ ان المحاسبه عن الضرائب لاتعتبر فرعا مستقلا من علم المحاسبه او فرعا من فروع علم المحاسبه الماليه، كما انها ليست مجرد اصطلاح الحسبه او التحاسب الضريبى.

١/٤/١ طبيعه وظيفه المحاسبه واطار النظام المحاسبى:-

تغير دور ووظيفه المحاسبه نتيجه تطور الظروف الاقتصاديه والقانونيه والاجتماعيه، وحتى وقت قريب كان ينظر للمحاسبه على انها مجرد فن وتتضح ذلك النظره من خلال تعريف المحاسبه التالى[٣٠]:-

"المحاسبه عباره عن فن التسجيل والتبويب والتلخيص لمجموعه من الاحداث والصفقات الماليه ويتم تفسير النتائج تبعا لذلك".

بعد ذلك تم اضافه بعد جديد للمحاسبه حيث يتم تعريفها[٣١]:-

"المحاسبه عباره عن عمليه تحديد وقياس وتوصيل المعلومات

للمستخدمين، بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات" .

وفى هذا الاتجاه عرفت المحاسبه على النحو التالى[٣٢]:-

المحاسبه عباره عن نشاط وظيفتها فى توفير معلومات كميه- حيث انها ماليه بطبيعتها- للوحدات الاقتصاديه بشكل ملائم وصالح لترشيد عمليه اتخاذ القرارات واتخاذ الاختيار بين مسارات العمل البديله.

وقد اصبح ينظر للمحاسبه الان بانها تتضمن ثلاثه انظمه وانشطه هى:-

١- تعتبر المحاسبه نظام ونشاط خدمى.

٢- تعتبر المحاسبه نظام وصفى وتحليلى.

٣- ان المحاسبه تعتبر نظام للمعلومات.

فالمحاسبه نشاط خدمى تقوم بتوفير معلومات كميه وماليه لعده طوائف مختلفه بهدف مساعدتهم فى اتخاذ القرارات، اما المحاسبه كنظام وصفى فانها ترتكز على تحديد ووصف مجموعه كبيره من الاحداث والعمليات المرتبطه بالنشاط الاقتصادى، وعن طريق القياس والتبويب والتلخيص يمكن وصف وتقرير المركز المالى ونتائج الاعمال للنشاط الاقتصادى.

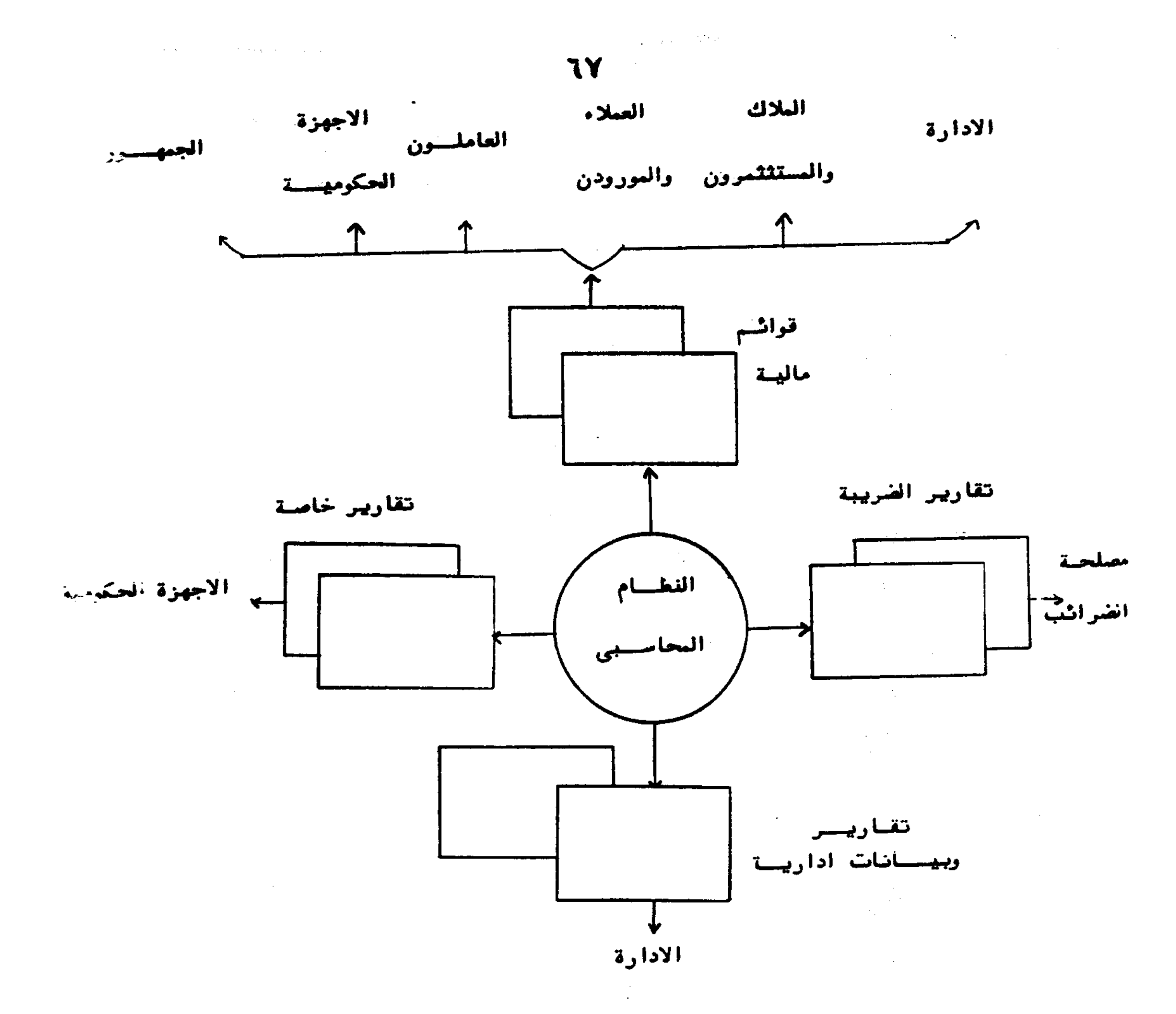
اما المحاسبه كنظام للمعلومات- فانها تعتمد على تجميع وتوصيل المعلومات الاقتصاديه من منشأت الاعمال او الخدمات لمجموعه طوائف مختلفه بهدف مساعدتهم فى اتخاذ القرارات.

ولاشك فأن هناك اتفاق على ان الوظيفه الرئيسيه للمحاسبه تنحصر فى قياس وتوصيل المعلومات اللازمه للكشف عن النشاط الاقتصادى بهدف توفير المعلومات المناسبه للمستفيدين[٣٣]٠

من ثم تتميز المحاسبه بثلاثه خصائص رئيسيه هى قياس وتوصيل المعلومات الماليه، وارتباطها اساسا بانشطه اقتصاديه، بالاضافه الى انها تهدف لخدمه طوائف متعدده من المستخدمين٠

وحتى يمكن توفير معلومات ماليه عن وحده اقتصاديه، فان الأمر يستلزم توفير بعض الوسائل التى تمكن من متابعه الانشطه ثم تلخيص النتائج فى تقارير محاسبيه، وتشكل تلك الوسائل مايسمى بالنظام المحاسبى، حيث يتضح ان النظام المحاسبى يوفر معلومات للمديرين وغيرهم من الاطراف الخارجيه المهتمين بالانشطه الماليه للوحدة، ويطلق على الافراد الذين يزودون بالتقارير المحاسبيه اصطلاح مستخدموا المعلومات المحاسبيه، حيث يوفر ذلك لنظام معلومات لعديد من الاطراف المهتمه بالانشطه الماليه للوحده ويوضح الشكل رقم شكل ١/٤/١ العلاقه بين النظام المحاسبى ومخرجاته من تقارير محاسبيه والاطراف التى تستخدم تلك التقارير٠

ويعرف النظام المحاسبى بانه احد مكونات التنظيم الذى يختص بتجميع وقياس وتبويب ومعالجه وتحليل وتوصيل المعلومات الماليه الملائمه لاتخاذ القرارات الى الاطراف الخارجيه والداخليه على حد السواء٠



شـــكل رقـــــم (١ / ٤ / ١)

العلاقـــة بين النظـــام المحاسبي ومخرجـاتـــــه

مـن تـقـاريـــر محاســبية والاطـــراف التي تستخدمهـــا

٢/٤/١ علاقه النظام المحاسبى بالنظام الضريبى:-

تتميز العلاقه بين النظام المحاسبى والنظام الضريبى بانها علاقه وطيده ولايمكن تجاهلها، حيث تؤثر المحاسبه فى الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب ونوعها من ناحيه[٣٢]، ويوضح البعض فى هذا الصدد ان فائده كبرى سوف تتحقق اذا ماكان الدخل الضريبى قريبا بقدر الامكان من الدخل المحسوب وفقا للمبادئ المحاسبيه المطبقه.

ومن ناحيه اخرى فان الضرائب تؤثر هى الاخرى فى المحاسبه وانظمتها، وفى هذا الخصوص تجدر الاشاره الى ان المحاسبه فى مصر كانت حتى وقت قريب محدوده الوجود ولكنها بدأت تحتل وضعها الطبيعى ويتسع دائره نظامها واستخدامها بعد فرض قانون الضرائب عام ١٩٣٩[٣٣].

ولاخلاف على ان ظهور الممارسات الضريبيه كان سببا فى تطور كل من الفكر والتطبيق المحاسبى كما تم الاشارة ايضا الى ان المحاسبه كان لها دورا ملحوظا فى تطوير الضرائب تشريعا وتنفيذا من هنا لزم التكامل بينهما.

على الرغم من اتفاق الكتاب فى الفكر المحاسبى على اهميه العلاقه بين علم المحاسبه وعلم الضرائب، الا انهم قد اختلفوا بشكل ملحوظ فى تحديد طبيعه هذه العلاقه، واصتدم الجدل العلمى حول المفهوم العلمى والذى يطلق عليه اصطلاح المحاسبة الضريبيه.

حيث ذهبت بعض الاراء الى اعتبار ان العلاقه بينهما قد ادت الى خلق فرع جديد من فروع علم المحاسبه يطلق عليها بالمحاسبه الضريبيه[٣٤]٠

فى حين راى بعض الكتاب ان المحاسبه الضريبيه لاتعتبر علما مستقلا عن المحاسبه وانما هى مجرد فرعا من فروع المحاسبه الماليه فقط[٣٥]٠

وقد ذهب البعض الاخر بقوله ان تلك العلاقه لاتعتبر علما مستقلا او فرعا من العلم المحاسبى ذاته، وبالتالى ليس هناك محاسبه ضريبيه وانما هناك تحاسب ضريبى[٣٦]٠

يمكن للمؤلف ابراز طبيعه الخلافات والاراء حول تفسير العلاقه بين المحاسبه والضريبه ليس مجرد استعراضها فحسب- وانما ايضا بغرض التوصل الى راى قاطع فى تحديد طبيعه هذه العلاقه٠

١/٢/٤/١ المحاسبه عن الضرائب تعتبر فرعا جديدا مستقلا من فروع المحاسبه:-

تطبيقا لذلك الراى يمكن تعريف المحاسبه الضريبيه على النحو التالى[٣٧]:-

"ذلك الفرع من فروع المحاسبه الذى يختص بقياس المعلومات الخاصه بتحديد وعاء الضريبه، وبالتالى قيمه الاموال التى يساهم فيها الممول شخص او منشأه- فى الاعباء العامه تمكينا للدوله من تحقيق اهدافها الاقتصاديه

والاجتماعيه والسياسيه.

فذلك الراى يحدد بشكل قاطع ان المحاسبه الضريبيه هى فرع مستقل من فروع النظريه العامه للمحاسبه شأنها فى ذلك شان باقى فروع المحاسبه الاخرى مثل المحاسبه الماليه ومحاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه والمحاسبه الحكوميه.

من التعريف السابق يتضح وجود عده خصائص يمكن ابرازها على النحو التالى:-

١- ان المحاسبه الضريبيه فرع مستقل من فروع المحاسبه وليس مجرد دراسه للتعرف على الصله بين المحاسبه وتشريعات الضرائب.

٢- ان المحاسبه الضريبيه تشتمل على نشاطى القياس والتوصيل.

٣- ان المحاسبه الضريبيه تهدف الى توفير معلومات تتعلق بتحديد وعاء الضريبه.

ويعارض اصحاب ذلك المذهب الراى الذى لايعتبر ان المحاسبه الضريبيه فرع من فروع المحاسبه او ينكرونها كلها استنادا الى المبررات التاليه:-

١- ارتباط تطور وظيفه المحاسبه وتعدد مستخدميها نتيجه تطور الحاجه العمليه اليها، ومن ثم فان تحديد وعاء الضريبه لاسس سليمه يعتبر احد الحاجات الملحه، من هنا تعتبر المحاسبه الضريبيه فرع من فروع المحاسبه.

٢- تنطبق المقومات المرتبطه بالوظيفه المحاسبيه [محاسب، انشطه القياس والتوصيل، واهداف الوظيفه] على المحاسبه الضريبيه اذ بدونها لايمكن تحديد عبء الضريبه٠

٣- عدم الغاء صفه المحاسب عن الضرائب لمجرد وجود تشريع ضريبى والتزام المحاسب بنصوصه، بدليل وجود كثير من فروع المحاسبه يؤثر عليها التشريع مثل المحاسبه الحكوميه٠

٤- اعتماد قانون الضرائب نفسه على قواعد واسس المحاسبه، حيث ينص القانون فى اكثر من موضع على قيام الممول بان يرفق صوره من حسابى التشغيل وحساب الارباح والخسائر وصوره من الميزانيه معتمده من محاسب قانونى [ماده ٣٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١]، كذلك يشترط القانون ضروره اعتماد الاقرار وتذييله بشهاده مراقب الحسابات على ان الفحص قد تم وفقا لاساليب واصول ومبادئ المحاسبه والمراجعه المتعارف عليها [ماده ٣٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١]٠

٥- ان الاختلاف بين نصوص التشريع الضريبى والمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها حول اسلوب معالجه بعض البنود لايعنى خطأ فى التطبيق الضريبى، حيث ان المكونات العلميه للمحاسبه الضريبيه يجب ان تكون دائما المعيار الذى يتم الحكم بمقتضاه عن مدى انحراف المشرع الضريبى٠

٦- ان المحاسبه وسيله لخدمه طوائف متعدده حيث تقدم البيانات والمعلومات لعديد من الطوائف ومنهم بلا شك مصلحه الضرائب.

٧- ان المحاسبه الاداريه ومحاسبه التكاليف يتخذون من البيانات نقطه انطلاق، وذلك ليس معناه ان تفقد تلك الفروع المحاسبيه صفتها وتصبح مجرد عمليه حسابيه او تحريريه فى البيانات المحاسبيه، وبالقياس فان استعانه المحاسب الضريبى بالبيانات المحاسبيه لتحديد صافى الدخل الخاضع للضريبه والذى لابد وان يختلف مع صفات الدخل المحاسبى ليس معناه ان تكون العمليه مجرد حسبه ضريبيه.

٢/٢/٤/١ المحاسبه عن الضرائب ليست سوى فرعا من فروع المحاسبه الماليه:-

يرى اصحاب ذلك الفريق بان هناك فرقا بين الضريبه كعلم والمحاسبه الضريبيه كعلم اخر فاذا كانت الضريبه تتطلب النظريه العامه والمواد التشريعيه، فان المحاسبه الضريبيه تستدعى التطبيق العملى لمعرفه كيفيه حساب الضريبه.

ولاشك فان الامر لايقتصر على مجرد حساب الضريبه ولكن يجب ان يكون هناك المام بقواعد ومبادئ المحاسبه العامه، وذلك لان المحاسبه الضريبيه ليست سوى فرعا من فروع المحاسبه الماليه وعضوا من اعضائها.

فالمحاسبه الضريبيه لاتعتبر علما مستقلا وانما هى عضو من اعضائها

وفرع من فروعها٠ فهى اذن ليست سوى تطبيق لقواعد واصول المحاسبه عندما يكون الامر بصدد تفسير تشريع ضريبى[٣٨]٠

وفى هذا الخصوص فقد اقترح احد الكتاب أطارا عاما لنظريه الضرائب وحاول الربط بين ذلك الاطار المقترح ونظريه المحاسبه على اساس وجود علاقه وثيقه بينهما[٣٩]٠

ويؤكد هذا الرأى على ان المحاسبه الضريبيه علم له مبادئ ومفاهيمه التى تتمشى مع التشريع الضريبى، وهى ليست مجرد عمليه حسابيه لترجمه التشريع الضريبى الى ارقام، كما انها ليست عمليه تحوير فى بيانات المحاسبه الماليه حتى يتم الوصول الى بيانات تتفق مع احكام التشريع الضريبى٠

ويشير احد انصار ذلك الراى[٤٠] بانه يمكن وضع تنظيم محاسبى مستقل للمحاسبه الضريبيه، حيث تكون هناك دفاتر ومستندات وقوائم ماليه تتفق واحكام التشريع الضريبى، وفى تلك الحاله لاتصبح المحاسبه الضريبيه مجرد تحويل المحاسبيه الماليه لكى تتفق مع التشريع الضريبى، بل ان النظام المحاسبى الضريبى سيخلق بيانات مستقله ومنفصله عن المحاسبه الماليه٠

مما سبق يتضح وجود اوجه تشابه واختلاف لخصائص تعريف ذلك الراى مع المذهب السابق على النحو التالى:-

١- يتفق ذلك الراى مع المذهب السابق فى ان المحاسبه الضريبيه هى فرع من علم المحاسبه وان اختلف معه فى اعتباره فرعا من علم المحاسبه الماليه،

فى حين يعتقد الراى الاول بانه علم مستقل من علم المحاسبه مثل المحاسبه الماليه وما الى ذلك.

٢- ميز ذلك الراى بين علم الضريبه وعلم المحاسبه الضريبيه، حيث يرتكز الاول على النظريه العامه للضريبه والمواد التشريعيه- فى حين تعتمد المحاسبه الضريبيه على التطبيق العملى لحساب الضريبه فى ضوء الالمام بقواعد ومبادئ المحاسبه الماليه، فى حين اشار الراى الاول بان تطور الوظيفه المحاسبيه ادى الى نشأه فرع مستقل له مكونات علميه يجب ان تكون معيارا للحكم على مدى انحراف المشرع الضريبى.

٣/٢/٤/١ ليس هناك محاسبه ضريبيه وانما يوجد تحاسب ضريبى:-

يرى ذلك الفريق بان تعبير المحاسبه الضريبيه اصبح اصطلاحا شائعا فى معظم الكتابات التى تتناول موضوع الضرائب بحيث استقر فى الاذهان باعتباره مساله صحيحه ، وهو لايعتبر كذلك من الناحيه الموضوعيه، حيث ان اللفظ والتعبير الملائم فى هذا الصدد هو التحاسب الضريبى او الحسبه الضريبيه[٤١].

ويستند اصحاب هذا الراى على ان الارباح الضريبيه يتم تحديدها وفقا لقواعد المحاسبه المتعارف عليها بعد اجراء بعض التعديلات عليها تطبيقا لاحكام التشريعات الضريبيه، وان وسيله اجراء هذه التعديلات هى الاقرار الضريبى، والذى يعد بغرض الوصول الى وعاء الضريبه عن طريق

القيام باجراء بعض التعديلات على رقم الربح المحاسبى ولايمكن القول بأن الاقرار يمكن ان يكون فى حد ذاته محاسبه ضريبيه يمكن اعتبارها مستقله عن مبادئ المحاسبه العامه، ومن ثم فليست هناك محاسبة ضريبيه بل ان هناك تحاسب ضريبى.

بناء على ماتقدم يمكن ابراز خصائص ذلك الراى على النحو التالى:-

١- ان المحاسبه الضريبيه تعتبر اصطلاح غير موضوعى ولاتعد فرعا مستقلا من فروع المحاسبه، كذلك فهو لايعتبر فرعا من فروع علم المحاسبه الماليه.

٢- يفرق ذلك الراى بين الدخل المحاسبى الذى يظهره القوائم الماليه التى يتم اعدادها وفقا لقواعد المحاسبه المتعارف عليها، وبين الدخل الضريبى الذى يظهره الاقرار الضريبى، وهو مجرد تعديلات للدخل المحاسبى فى ضوء احكام التشريعات الضريبيه وتلك التعديلات هى ماتسمى بالحسبه الضريبيه وليست المحاسبه الضريبيه.

٤/٢/٤/١ ان المحاسبه عن الضرائب لاتعتبر علما مستقلا من فروع المحاسبه، او فرعا من فروع المحاسبه الماليه، كما انها ليست مجرد مفهوم يشير الى الحسبه او التحاسب الضريبى:-

فمن ناحيه على الرغم من الشيوع الواضح لاستخدام اصطلاح المحاسبه الضريبيه فى غالبيه الكتابات المحاسبيه فى مجال الضريبه الا ان ذلك الاصطلاح يعتبر غير دقيق من الناحيه الموضوعيه ويمكن تبرير ذلك على النحو التالى:-

أ- ليس هناك تنظيم محاسبى مستقل للمحاسبه الضريبيه فى اى منشاه بجانب النظم الاخرى مثل نظام المحاسبه الماليه او نظام محاسبه التكاليف، حيث ليس هناك ايه مقومات لنظام المحاسبه الضريبيه [مجموعه دفتريه- دوره مستنديه- دليل حسابات ونظم مراقبه وضبط داخلى]. مستقله تتفق واحكام التشريع الضريبى، وجميع النظم المحاسبيه الموضوعه لمنشأت الاعمال هى فى الاصل اما نظم محاسبيه ماليه او نظم محاسبه تكاليف وليس هناك نظم اخرى، ويمكن الاستفاده من مخرجات هذه النظم الاصليه فى تحديد الدخل الخاضع للضريبه فى ضوء متطلبات التشريع الضريبى.

وفى هذا الخصوص قد يثار عده تساؤلات بخصوص بدائل النظام المحاسبى الضريبى:-

- ان يتم وضع نظام محاسبى ضريبى مستقل بمقومات معينه- بالاضافه الى النظم المحاسبيه الاخرى التى يستلزمها طبيعه عمل المنشأه. [نظام المحاسبه الماليه- نظام محاسبه التكاليف].

- ان يتم وضع نظام محاسبى واحد فقط يقوم بخدمه كل من اغراض المحاسبه الضريبيه والمحاسبه الماليه على ان يتم مراعاه احكام التشريع الضريبى.

- ان يتم الاعتماد على نظام المحاسبه الماليه فى اداء الدور المحاسبى فى مجال الضرائب بحيث يتم تعديل بيانات المحاسبه الماليه فى ضوء متطلبات التشريع الضريبى.

ولاشك ان منشأت الاعمال تعتمد على وجود نظم محاسبه ماليه وتكاليف بجانب ذلك، لتحقيق اهداف وظيفه المحاسبه وبذلك تخدم اطراف عديده مختلفه- داخليه او خارجيه ومن بينها تحقيق الاغراض الضريبيه من تخطيط ضريبى الى تحاسب ضريبى.

ب- ان الدور المحاسبى والوظيفه المحاسبيه فى بعض انواع الضرائب غير واضح ويكاد يختفى ، فهناك بعض من الضرائب لايعتمد على بيانات ومعلومات نظام المحاسبه الماليه او نظام محاسبه التكاليف فى تحديد الايراد او الدخل الخاضع للضريبه حيث يتضمن عمليات ذات طبيعه مستقله وذات صيغه خاصه.

على سبيل المثال فان الضريبه التى تسرى على الدخل من العقارات سواء المبنيه او الاراضى يتم تحديدها على اساس حكمى، وعاده مايتبع ذلك الاسلوب كبديل للاساس الفعلى نظرا لعدم امساك الملاك لدفاتر منتظيمه تستخدم فى تسجيل ايراداتهم ومصروفاتهم المرتبطه بهذه العقارات، بالاضافه الى ذلك الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله حيث يتم تجميع الايرادات الخاضعه للضريبه وتحديد وعائها، وليس للمحاسبه الماليه او محاسبه التكاليف اى دور فى ذلك الصدد.

كذلك الامر فى الضرائب غير المباشره مثل ضريبه الدمغه او الرسوم الجمركيه، فان الدور المحاسبى يعتبر غائب [وتجدر الاشاره الى مأمور الضرائب الذى يقوم بالتحاسب على ضريبه الدمغه مثلا قد يكون حاصل على

ليسانس حقوق فلا يشترط ان يكون حاصل على بكالوريوس تجاره- شعبه محاسبه ايمانا بعدم اهميه الدور المحاسبى فى هذا الخصوص·

ج- فى حاله التحاسب الضريبى على الاساس الجزافى للممولين الذين لايمسكون دفاتر على الاطلاق، لايكون هناك مجال للاستفاده من بيانات النظام المحاسبى- لعدم وجوده اساسا من ثم يكون هناك حسبه او تحاسب ضريبى وليس محاسبه ضريبيه- ففى تلك الحاله يتم وضع اساس لتقدير الارباح عن طريق المأموريه وللممولين الحق فى الطعن والاعتراض عليها·

د- احيانا مايتدخل المشرع الضريبى فى تحديد عناصر النظام الذى يحكم الرقابه على تصرفات الممول بهدف الوصول الى الوعاء الحقيقى للضريبه، مثل الزام المشرع ممولى ضريبه المهن غير التجاريه بامساك دفاتر يوميه معينه مؤشرا على كل صفحه فيها، على ان يتم التسجيل للايرادات والمصروفات فى ذلك الدفتر يوم بيوم فقد، الزم المشرع هؤلاء الممولين بالاحتفاظ بايصالات كمستند الايرادات - يتم صرفها اساسا من المأموريه المختصه [مأموريه المهن غير التجاريه]·

على ذلك فان هذا الالزام قد ينفى صفه المحاسبه، وان كان ذلك يعنى ان المشرع فى مثل ذلك النشاط قد وضع تنظيم محاسبى واحد يخدم اغراض المحاسبه عن الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه، بالاضافه للاغراض المحاسبيه الاخرى التى تستلزمها طبيعه النشاط، من هنا يمكن القول بان ذلك النظام يخلق بيانات مستقله ومنفصله·

ويمكن القول بان مراجعه وفحص دفاتر حسابات المهن غير التجاريه من ابسط واسهل العمليات- حيث انها لاتعتمد اساسا على اتباع قواعد واصول محاسبيه معينه، بل تعتمد على قيد ايرادات ومصروفات فقط، وليس مطلوب فيها تحديد مركز مالي او عمل ميزانيه او حسابات ختاميه.

فقد راعى المشرع ان تكون عمليات القيد فى هذه الدفاتر- بسيطه ويسيره بحيث يمكن للممولين ان يقيدوا بها ايراداتهم ومصرفاتهم اول باول ويوم بيوم، ولهم ان يقوموا بعمليات القيد هذه بانفسهم ودون الحاجه الى الاستعانه بمحاسب قانوني او غيره فلم يرد فى القانون مايفيد اعتماد هذه الدفاتر من محاسب او ان تكون ممسوكه بمعرفته.

كما لايشترط القانون ان يقدم الممولين الخاضعون لهذه الضريبه اقراراتهم الضريبيه مصحوبه بحسابات معينه او ميزانيات معتمده من محاسبين قانونيين كما فى حاله الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه مثلا.

- على الرغم من ان التشريع الضريبى قد اخذ ببعض من معايير وقواعد المحاسبه التى يطلق عليها بمبادئ المحاسبه المتعارف عليها مثل اساس الاستحقاق والاساس النقدى ومبدأ الثبات وقاعده استقلال السنوات الماليه بالاضافه الى مبدأ المقابله.

الا ان هناك بعض المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها لم يأخذ بها

لانها لاتتفق مع الهدف من الضريبه، ومن امثله هذه المبادئ سياسه الحيطه والحذر ومفهوم الشخصيه المعنويه فضلا عن مجموعه الضوابط القانونيه التى تهدف الى تجنب المغالاه والتهرب من الضرائب٠

فالمشرع لم ياخذ بسياسه الحيطه والحذر ومن ثم فهو يستبعد من التكاليف اى مبالغ تمثل عناصر مصروفات او خسائر محتمله طالما انها لم تتحقق، كذلك فهو يقضى بعدم تحميل مرتبات ومكافأت الشركاء المتضامنين على الدخل ومن ثم فهو ياخذ بمفهوم الملكيه المشتركه ويتجاهل مفهوم الشخصية لشركات الاشخاص، ومن ناحيه اخرى فان المشرع قد وضع قيودا او حدودا قصوى لاعتماد بعض عناصر التكاليف مثل المكافأت والاكراميات والتبرعات٠

بناء على ماتقدم يتضح ان المشرع الضريبى رغما انه قد اخذ ببعض نواحى اسس القياس المالى فى النظريه المحاسبيه الا انه اختط لنفسه اسسا وقواعد خاصه تخرج عن الاسس والقواعد المتعارف عليها فى علم المحاسبه، مما يجعل القياس الضريبى مميزا عن القياس المحاسبى٠

ومن ناحيه اخرى فان المحاسبه عن الضرائب ليست مجرد عمليه حسابيه او تحاسب ضريبى فحسب:-

حيث ان ذلك يعتبر مفهوم ضيق لطبيعه دور ووظيفه المحاسبه فى مجال الضرائب، فالدور المحاسبى اشمل واوسع من ذلك فبجانب الدور التطبيقى للمحاسبه فى معرفه كيفيه حساب وعاء الضريبه ومقدارها يوجد دور

نظرى علمى للمحاسبه وهى اشتراكها مع علم الماليه العامه والقانون فى تشكيل القواعد الاساسيه لقياس الدخل وعناصره من ايرادات وتكاليف ومصروفات.

فى ضوء ذلك يمكن القول ان علم المحاسبه يؤثر فى المجال الضريبى من ناحيه الجانب النظرى العلمى، والجانب التطبيقى العملى من ناحيه اخرى، حيث يمثل الجانب الاول صياغه بعض الاصول العلميه للضرائب المرتبطه بمفهوم الدخل وقياسه فى ضوء قواعد ومبادئ المحاسبه المتعارف عليها، اما الجانب الثانى فهو يرتبط بتطبيق التشريع الضريبى ذاته بهدف قياس الدخل الخاضع للضريبه.

من هنا يشير اصطلاح المحاسبه عن الضرائب الى جانبين هامين:-

- الجانب النظرى العلمى للضريبه ويعتمد بشكل ملحوظ على الاصول والمعايير والقواعد الاساسيه لعلم المحاسبه [سواء محاسبه ماليه او ومحاسبه التكاليف] فى قياس الدخل وتحديد الايرادات والنفقات بغرض تحديد وعاء الضريبه.

- الجانب التطبيقى العملى للضريبه ويرتكز على المحاسبين الملمين بالاحكام التفصيليه للتشريعات الضريبيه بجانب العلم بمبادئ المحاسبه المتعارف عليها، ويقوم هؤلاء المحاسبين بتأديه خدماتهم المختلفه للممولين الخاضعين او للجهاز الضريبى الذى يمثل اداه تنفيذ التشريع الضريبى.

يطلق على المحاسبين الذين يقدمون خدماتهم للممولين بالمحاسبين القانونيين، وهم افراد مهنيون مستقلون حيث يقومون بتأديه الخدمات المحاسبيه مقابل اتعاب يتقاضونها من المكلفين باداء الضريبه، وهم يمارسون عديد من الاعمال اهمها المراجعه. حيث يتم ابداء الراى المحايد المستقل عن القوائم الماليه وماتظهره من نتائج اعمال او مركز مالى، بالاضافه الى الخدمات الضريبيه التى تشتمل بجانب عمليه التخطيط الضريبى [وهى خدمات استشاريه تستفيد منها اداره المنشأه فى تنظيم عملياتها المستقبله بهدف تخفيف العبء الضريبى لادنى حد ممكن]، وضع النظم المحاسبيه والتى تتمشى مع متطلبات التشريع الضريبى واعداد الاقرارات الضريبيه وتقديمها للمأموريات الضريبيه بعد اعتمادها والحضور عن الممول امام الجهاز الضريبى بغرض الدفاع عنه فى المنازعات التى يمكن ان تنشأ عن طريق المذكرات للجان الطعن، فضلا عن القيام بمباشره اعمال الخبره المحاسبيه امام المحاكم٠

بينما يطلق على المحاسبين الذين يمثلون الاداره الضريبيه وفحص الممولين وربط الضريبه عليهم باصطلاح مأمور الضرائب او الفاحص الضريبى، حيق يقوم بصفه اساسيه بمراجعه اقرارات الممولين الخاضعين للضريبه بهدف التحقق من امانه الدفاتر السجلات، ويتبع ذلك الفاحص بوجه عام نفس منهج مراقب الحسابات او المراجع والمحاسب القانونى فى الحصول على كافه ادله الاثبات والمراجعه الحسابيه والمستنديه والفحص التحليلى بهدف ابداء الراى فى امانه الدفاتر وفى ضوء ذلك يقوم باعداد تقرير بنتيجه الفحص يطلق عليه بمذكره فحص الحسابات٠

فى ضوء ماتقدم يرى المؤلف ان المحاسبه عن الضرائب ليس علما محاسبيا مستقلا او فرعا من علم المحاسبه الماليه، وليس نظاما قائما بذاته هذا من ناحيه، ومن ناحيه اخرى فانه اشمل واعم من مجرد اصطلاح تحاسب ضريبى، فذلك الاصطلاح يشير الى جانبين او محورين، الاول علمى نظرى يتمثل فى الاصول والمبادئ التى يقوم عليها البنيان الضريبى السليم، والثانى جانب فنى تطبيقى يعتمد على دراسه القصد منها التعرف على العلاقه التى تربط بين القواعد والمبادئ المحاسبيه وقوانين الضرائب، وبتعبير اخر كيف يمكن للمحاسبين التوفيق بين النظام المحاسبى الموضوع وبين القواعد التى تغطيها هذه القوانين.

فمن وجهه نظر المؤلف- تظهر اهميه هذا الاصطلاح على وجه الخصوص فى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح شركات الاموال، ولاشك ان اى تعديل فى بنود حساب الارباح والخسائر، تعتبر مجرد تعديلات تتم وفقا لنصوص قانون الضرائب من جهه، ووفقا لما يجرى عليه العرف المحاسبى فى ضوء الفحص الفعلى والمراجعه المستنديه لكل حساب على حده.

ولايمكن القول بان اى تعديل يتم طبقا لذلك ينشئ علما جديدا باسم المحاسبه الضريبيه- حيث من الافضل تسميه تلك التعديلات بالمعالجه الضريبيه لصافى الربح المحاسبى بهدف الوصول الى صافى الربح الضريبى.

١/٥ طبيعه الدخل وقياسه فى الفكر المحاسبى والضريبى:ـ

١/٥/١ طبيعه مفهوم الدخل:-

اصبح موضوع الربح مثارا للجدل فى الفتره الاخيره، وطالما ان الربح يعتبر من المبررات الجوهريه لوجود واستمرار اى وحده اقتصاديه، فان ذلك بدوره يبرز الاهميه القصوى لوظيفه الربح باعتبارها تسعى الى توفير معلومات عن ربح هذه الوحده نظرا لاهميه قياس الربح والذى يعد اهم موضوعات المحاسبه واكثرها جدلا وتعقيدا ـ فان الامر يستلزم تحديد المعنى الدقيق والواضح لمفهوم الربح[٤٢].

وحيث اصطلاح الربح قد استخدم بمعان مختلفه عن طريق المديرين والاقتصاديين، لذلك فقد فضل المحاسبون اصطلاح بديل هو الدخل.

وغنى عن القول فان الفكر المحاسبى يستخدم اصطلاحى الربح والدخل بشكل متبادل، وليس هناك حدودا لاستخدام ايا منهما فى الكتابات المختلفه.

وعاده مايستخدم الفكر المحاسبى الامريكى اصطلاح دخل العمليات بدلا من ربح العمليات كما يستخدم صافى الدخل بدلا من صافى الربح، فضلا عن

استخدام اصطلاح قائمه الدخل بدلا من اصطلاح حساب الارباح والخسائر[٤٣].

في حين يجرى الفكر المحاسبى الانجليزى على استخدام اصطلاح الربح للدلاله على صافى دخل المنشأه، وعاده مايتم استخدام اصطلاح الدخل فى الفكر المحاسبى هناك كمعنى مرادف لاصطلاح الايراد.

ويمكن تعريف الربح او الدخل بوجه عام بانه عباره عن الزياده فى سعر السلعه المباعه والخدمات المقدمه فوق تكلفه تلك السلع والخدمات المستخدمه

ولتحديد صافى الدخل او الربح ينبغى قياس عنصرين اساسيين هما قيمه السلع المباعه او الخدمات المؤداه، وتكلفه السلع المباعه او الخدمات المستخدمه، والاصطلاحات المحاسبيه لهذين العنصرين هما الايرادات والنفقات، ولذلك يعرف صافى الدخل او الربح بانه عباره عن الفرق بين الايرادات والنفقات.

بوجه عام لايوجد اختلاف بين المحاسبين فى تحديد ماهيه الايراد حيث تعرف بانها كافه المتحصلات التى تحصل عليها المنشاه او تستحق لها، وتنقسم الايرادات الى ايراديه عاديه وايراداية غير عاديه وكسب رأسمالى.

اما النفقات فتعرف من وجهه نظر المحاسبين على انها موارد مضحى بها فى سبيل تحقيق هدف محدد، وتنقسم النفقات طبقا للمنافع او الخدمات

التى تترتب عليها الى نفقات ايراديه ونفقات ايراداية مؤجله ونفقات رأسماليه٠

وقد تمثل النفقه عنصرا من عناصر التكاليف او نوعا من المصروف، ويرى البعض انه يقصد بالتكاليف كافه انواع النفقات التى يجب خصمها من الايراد ولها علاقه مباشره بتكلفه السلعه المنتجه او الخدمه المؤداه، فى حين تمثل بنود المصروفات كافه النفقات التى يجب خصمها من الايراد ولكن ليس لها علاقه مباشره بتكلفه انواع السلع المنتجه او الخدمات المؤداه، اى ان ذلك الراى يرتكز على ان كل من التكلفه والمصروف عباره عن نفقه ومعيار التفرقه بينهما هى العلاقه المباشره او غير المباشره بين كل من التكلفه او المصروف والسلعه او الخدمه[٤٤]٠

فى حين يفرق جمع من الكتاب بين التكلفه والمصروف على اساس ان التكلفه هى الاصطلاح الاكثر شمولا، لان المصروف يشير لتلك التكلفه التى تم الاستفاده منها فى الفتره الجاريه من اجل انتاج الايراد المرتبط بهذه الفتره، او بتعبير اخر فان التكلفه هى حجم الموارد المستخدمه فى انتاج سلعه او خدمه او اقتناء اصل ثابت، فى حين ان المصروف عباره عن حجم الموارد المستخدمه خلال فتره محاسبيه فهو عباره عن التكلفه التى استنفدت وتم مقابلتها بايراد هذه الفتره طبقا لمعيار او مبدأ المقابله[٤٥]٠

من هنا يمكن القول بان المصروف يكون مجرد مفهوم زمنى فى حين ان التكلفه تكون ذات مفهوم تقويمى، ولاشك ان الخلط بين مفهوم التكلفه

من جهه ومفهوم المصروف من جهه اخرى ينتج عنه ان يطلق على عنصر او عبء مااصطلاح تكلفه فى حين انه فى الحقيقه يمثل مصروف والعكس صحيح.

ولاشك ان الربح او الدخل يقاس فى ظل النظام الاشتراكى كما هو الحال فى النظام الرأسمالى، باعتباره يمثل الفرق بين عناصر التشغيل- الايرادات والنفقات، ويرجع ذلك الاختلاف الى اسباب مرتبطه اساسا بطبيعه النظام الاشتراكى ذاته والذى يقوم اساسا على فكره التخطيط الشامل من قبل الدوله.

حيث يعتبر الارباح فى حكم الفائض surplus الذى لايتضمن اى ارباح استغلاليه، طالما ان عوامل الانتاج تأخذ نصيبها العادل ويرجع مقدار ذلك الفائض الى سياسه الدوله فيما يتعلق بتحديد كميه الانتاج والاسعار المحدده لكل من السلع او الخدمات او عوامل الانتاج.

هذا ويتم قياس الفائض بالفرق بين الاستخدامات والموارد، حيث يستخدم اصطلاح الاستخدامات للتعبير عن النفقات والاعباء التى تنفقها او تتحملها الوحده خلال فتره ماليه نتيجه استخدام خدمات او عوامل الانتاج فى مباشره نشاطها الاقتصادى، ويعتبر اصطلاح الاستخدامات اكثر شمولا من اصطلاح التكاليف- حيث يتضمن المشتريات بغرض البيع فضلا عن حساب التحويلات الجاريه التخصيصيه باعتبارها ضمن الاستخدامات التى لاتعتبر فنيا من عناصر التكاليف.

ويتم استخدام اصطلاح الموارد للتعبير عن الايرادات التى تحققها الوحده الاقتصاديه خلال فتره معينه نتيجه مباشره نشاطها، وقد تم استحداث اصطلاح الموارد بدلا من اصطلاح الايرادات لكون الاول يتصف بالشمول حيث انه يتضمن مالايعتبر فنيا ايرادات كالارباح الرأسماليه كذلك فهو يشتمل ايضا على الاعانات التى تتمثل فيما تمنحه الدوله لبعض الوحدات لمساعدتها فى مزاوله نشاطها ٠

٢/٥/١ مداخل تحديد الدخل فى الفكر المحاسبى والضريبى:-

كثر الجدل والنقاش حول تحديد الدخل فى الفكر المحاسبى والضريبى وقد عرف الفكر المحاسبى نظريتين لتحديد الدخل أحداهما ترمى الى تضييقه والاخرى الى توسيعه، هما نظريه الاستغلال ونظريه الميزانيه ويقابلهما من وجهه النظر الضريبيه نظريه المصدر او المنبع ونظريه الاثراء او الزياده الايجابيه فى ذمه الممول[٤٦] ٠

وفيما يلى شرحا لهاتين النظريتين:-

١- نظريه المصدر [نظريه حساب الاستغلال]:-

حيث يعرف الدخل طبقا لهذه النظريه بانه مايحصل عليه المكلف بصفه دوريه ومنتظمه من اموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود خلال فترات معينه يمكن للمكلف ان يتصرف فيها مع بقاء مصدرها ٠

من هذا التعريف يمكن القول بان فكره الدخل تنطوى على عده عناصر هامه هى:-

١- الدوريـــه:-

وتعنى التجدد والتكرار، ويعتبر دخلا تطبيقا لذلك المفهوم المنافع التى يحصل عليها الممول بصوره دوريه ومنتظمه ومتجدده مثل المرتب الذى يحصل عليه الموظف او الاجر الذى يحصل عليه العامل، والايجار الذى يحصل عليه صاحب العقار.

على ذلك فان الدخل الذى يحصل عليه الشخص بصفه عارضه كجوائز السندات واليانصيب او الجوائز التى تصرفها الدوله، او ارتفاع قيمه الاصول الثابته نتيجه لارتفاع اسعارها لايعتبر دخلا تبعا لتلك النظريه.

وغنى عن القول لايشترط ان يحصل الشخص فعلا على نفس مقدار الدخل المنتظم، وانما يكفى ان يكون الدخل من طبيعه متجدده ومتكرره. ومثال ذلك الاجر الذى حصل عليه العامل يعتبر دخلا متجددا حتى لو تعطل العامل مده طويله.

٢- امكانيه التقويم بالنقود:-

يعتبر دخلا طبقا لهذه النظريه مايحصل عليه الشخص من النقود كالرواتب والاجور والايجارات والارباح، او مايحصل عليه المكلف الفردى من السلع والخدمات التى يمكن تقويمها بالنقود مثل المزايا العينيه التى يحصل عليها العامل مثل السلع الماديه او المسكن الذى ينتفع به ويتم ذلك عن طريق تقدير تلك المنفعه بمقدار ايجار المثل.

وبمقتضى ذلك فان الخدمات التى لايمكن تقديرها بالنقود لاتخضع للضريبه عكس الدخل مثل خدمات ربات البيوت فى منازلهن، او قيام الشخص بالاهتمام بحديقة منزله.

٣- القوه الشرائيه الجديده:-

حيث يعتبر دخلا تبعا لهذه النظريه كل قواه شرائيه جديده يمكن الحصول عليها دون المساس بمصدرها، وهذا يعنى ان الدخل نتاج مصدره، واى زياده من مصدر الدخل نفسه لاتعتبر من قبيل الدخل نظرا لعدم امكانيه فصل تلك الزياده عن المصدر ذاته، ولعدم امكانيه التصرف فيها الا بالتصرف ذاته بالبيع مثلا. فمثلا تعتبر ارباح الاسهم وفوائد السندات من قبيل الدخل، لانها تتوافر فيها امكانيه فصلها وتوزيعها دون المساس بتلك الاسهم والسندات ذاتها، فى حين ان ازدياد قيمه الاسهم والسندات لاتعتبر من قبيل الدخل لانها ملتصقه بالاصل ولايمكن فصلها عنه الا بالتصرف اما فى السهم او السند ذاته.

٤- الزمن او المده:-

ويرتبط هذا الشرط اساسا بشرط الدوريه، حيث يجب ان يحصل المكلف على دخل خلال مده معينه تبدأ من تاريخ معين وتنتهى بتاريخ اخر ويعتبر الزمن او المده من اهم خصائص الدخل لانه يميز من الدخل وراس المال، فالدخل يمثل تدفقا من المنافع خلال مده معينه بينما يمثل راس المال ثروه متجمعه فى لحظه معينه.

٥- ثبات المصدر:-

يرتبط هذا الشرط بشرط الدوريه والزمن، حيث يجب ان يكون المصدر او المنبع الذى يدر الدخل على درجه من الدوام والثبات [اى قابليه المصدر للبقاء مده من الزمن]، هذا وتختلف صفه الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفه وهى العمل وراس المال والمصدر المختلط، حيث ان الدخل الناجم من راس المال [الاراضى، الاسهم، المبانى] يستمر عاده مده اطول من الدخل الناجم عن العمل [كالمرتبات والاجور] ودخل المصدر المختلط [الارباح التجاريه والصناعيه] تقع فى مركز متوسط بينهما.

ولاشك ان مدى دوام او ثبات مصدر الدخل يؤثر فى المقدره التكليفيه للممول، وتراعى الانظمه الضريبيه ذلك الاختلاف بالتبعيه، حيث تميز المعامله الضريبيه [سواء معدل الضريبه وطريقه جبايتها والاعفاءات منها] وبين هذه الدخول تبعا لدرجه ثباتها، وتحقيقا لذلك فان الدخل الناتج من مصدر راس المال يخضع الى معامله ماليه قاسيه، بينما تختلف تلك المعامله الماليه على دخل العمل، فى حين تخضع الارباح التجاريه والصناعيه الى معامله ماليه متوسطه.

وتجدر الاشاره الى ان نظريه المصدر يطلق عليها محاسبيا قاعده او نظريه الاستغلال حيث يتحدد الدخل بالمقابله بين عناصر الايرادات والتكاليف ولايدخل ضمن الايرادات الا العناصر المتكرره التى تأتى من النشاط الرئيسى للممول.

ب- نظريه الاثراء او الزياده فى القيمه الايجابيه للممول:-

تتميز هذه النظريه بانها توسع من مفهوم الدخل، ويعتبر دخلا تبعا لتلك النظريه الزياده فى القيمه الايجابيه للممول او لمقدرته الاقتصاديه بين فترتين ايا كان مصدر تلك الزياده، وبغض النظر عما اذا كان هذه الزياده من طبيعه دوريه ومنتظمه ام من طبيعه دوريه غير دوريه ومنتظمه·

فالدخل طبقا لذلك لايقتصر على الايرادات التى تنتج من استغلال عناصر الانتاج[العمل، راس المال، والمصدر المختلط] بصفه دوريه فحسب، بل ويشمل ايضا مايحصل عليه من دخل بصفه عارضه [مثل جوائز السندات وارباح بيع اسهم والكسب الناتج من شراء وبيع عقار او منقول] كما يعتبر دخلا ايضا مايحصل عليه الشخص من تركات موروثه·

تتميز تلك النظريه بانها اكثر اتساعا فى تحديد المقصود بالدخل من نظريه المنبع او المصدر، حيث تشمل بالاضافه الى الدخول التى تتوافر فيها عنصر الدوريه وقابليتها·للتقييم بالنقود المكاسب الرأسماليه· وتجدر الاشاره الى ان الانظمه الضريبيه الحديثه تتجه للاخذ بنظريه الثروه وذلك لعده اسباب هى:-

١- ان تلك النظريه اكثر ملائمه لمبدأ العداله من نظريه المصدر، حيث ان تطبيق نظريه المصدر يؤدى لنتائج غير عادله، فالعامل الذى حصل على دخله بصوره دوريه يخضع للضريبه، بينما لايخضع للضريبه الشخص الذى يحصل على دخل كبير من عمليه عارضه·

٢- ان ظاهره النفقات العامه تتطلب تزايد الايرادات العامه ويمكن ذلك عن طريق الانتقال من نظريه المصدر الى نظريه الاثراء.

وهذه النظريه هى التى تأخذ بها علم المحاسبه ويعبر عنها محاسبيا بنظريه الميزانيه تمييزا لها عن نظريه حساب الاستغلال التى تقابل نظريه المصدر، فالربح فى علم المحاسبه يعبر عن زياده قيمه موجودات المنشاه عن مطلوباتها بين اول المده ونهايتها، ويمكن تصوير حسابات نتيجه ختاميه متضمنه كل بنود الايرادات سواء دوريه او عرضيه وبذلك يتم التوصل الى الدخل فى ظل هذه النظريه.

وتجدر الاشاره الى تطور هام يشير الى انتقال الاهميه النسبيه من الميزانيه وتحديد مراكز الاموال الى الارباح والخسائر وتقييم حركه الاموال.

وحيث ان اهتمام المحاسبين فى بادئ الامر كان يتركز فى قياس الربح عن طريق تطبيق مدخل الميزانيه والذى يتضمن حصر ومقارنه صافى اصول المشروع اول المده واخرها واى زياده تدل على صافى الربح واى نقص يدل على صافى الخساره.

نتيجه للتطورات سواء الاقتصاديه او القانونيه ومن اهمها انتشار قوانين الضرائب على الدخل [مما ادى الى ضروره فصل العمليات الايراديه عن الراسماليه وتصوير قائمه ارباح وخسائر مستقله لتحديد الربح الخاضع للضريبه]

فقد ظهرت فكره تحديد الربح عن طريق تحليل عمليات المشروع[٤٧]٠

وغنى عن القول فان كل من هذين المدخلين يؤدى الى نفس النتيجه، مادام الاساس المتبع فى التقييم واحدا فى كل منها ويفضل اتباع مدخل تحليل عمليات المشروع عن مدخل الميزانيه فى تحديد الربح نظرا للمزايا التى تنجم عن استخدامه، ويمكن ابرازها على النحو التالى[٤٨]:-

- ان ذلك المدخل لايوضح نتيجه اعمال المنشأه فحسب، بل ايضا يبرز المكونات والعناصر التى شاركت فى احداث تلك النتيجه٠
- ان ذلك المدخل يمكن الاداره من الحصول على البيانات ذات المغزى فى التوقيت الملائم٠
- ان ذلك المدخل يمكنه التعبير عن النتيجه فى رقمين هامين احداهما مجمل الربح والاخر صافى الربح٠

ويتجه المشرع الضريبى فى مصر بوجه عام الى الاخذ بالعرف المحاسبى السائد فى تحديد الربح حيث يتم تحديد الربح الخاضع للضريبه باستخدام مدخل تحليل العمليات عن طريق اسلوب حساب الارباح والخسائر وحيث تخضع الارباح الدوريه العاديه الناتجه عن ممارسه المنشأه لنشاطها الرئيسى فضلا عن الارباح الرأسماليه والعرضيه والفرعيه التى تكون قد تحققت بالفعل٠

١/٥/٣ قياس الدخل فى الفكر المحاسبى والضريبى:-

رغما عن ان الدخل يعتبر من الاصطلاحات الشائعه الاستخدام، الا انه ليس من التعريفات المحدده، لما ينطوى عليه من معان متعدده ومتباينه، ويتعلق الاختلاف فيما بين الفكر المحاسبى والضريبى بمشكله قياس الدخل ةليس فى المفهوم العام، ونتيجه لذلك كان من الطبيعى ان يختلف الدخل المحاسبى عن الدخل الضريبى.

ويرجع ذلك الاختلاف بوجه اساسى الى قيام المشرع بالاعتماد على بعض اسس القياس المالى فى النظريه المحاسبيه، وتطوير بعض الاسس الاخرى التى تخرج عن المبادئ المتعارف عليها فى علم المحاسبه والتى تتلائم مع طبيعه التشريع الضريبى ومتطلباته. ويمكن ابراز مقارنه اسس قياس الايرادات والتكاليف فى الفكر المحاسبى والضريبى على النحو التالى[٤٩]:-

١/٣/٥/١ أسس قياس الايرادات فى الفكر المحاسبى والضريبى:-

- يتم قياس الايرادات فى الفكر الضريبى على اساس المفهوم الشامل للدخل، حيث تتضمن الايرادات الخاضعه للضريبه ايرادات النشاط الجارى والايرادات الفرعيه المتكرره وغير المتكرره والارباح الناتجه من بيع ممتلكات المنشأه، على الرغم من ذلك فان قياس الربح الضريبى يتم من زاويه استقلال الضرائب النوعيه، فى حين ان الربح المحاسبى يقاس من زاويه امكانيه التوزيع على الملاك، فالمشرع يستبعد من الايرادات الخاضعه للضريبه على الارباح التجاريه ايرادات القيم المنقوله او ايرادات العقارات لمنع الازدواج الضريبى على سبيل المثال.

- تتحقق الايرادات الخاضعه للضريبه طبقا لمبدأ التحقق المحاسبى باعتبار ان التبادل هو المعيار الاساسى لتحقيق الايراد·

- على الرغم من ان مفهوم المحافظه على القيمه النقديه التاريخيه لراس المال هو معيار قياس الربح الناتج من الاصول والذى يطبق بثبات فى النظريه المحاسبيه، الا ان هذا المفهوم لايطبق بثبات ضرائبيا باستثناء قياس الربح الناتج عن التعويضات فى احلال اصول محل الاصول الهالكه·

٢/٣/٥/١ مقارنه الاسس الضريبيه لقياس التكاليف بالاسس المحاسبيه:-

- يتم قياس التكاليف وفقا للاسس الضريبيه على اساس التكلفه التاريخيه ويتمشى ذلك مع اساس قياسها فى الفكر المحاسبى التقليدى·

- خرج المشرع الضريبى عن قاعده التكلفه التعاقديه عند قياس احد عناصر التكلفه التى يجب ان تحمل على الايراد الخاضع للضريبه، ولايتمشى ذلك مع اسس قياس التكلفه فى الفكر المحاسبى حيث تسود قاعده التكلفه التعاقديه·

- خرج المشرع الضريبى عن قاعده الحيطه والحذر المحاسبيه، فلا يعتبر المخصصات التى تحمل على الايرادات لمقابله الخسائر المتوقعه من الاعباء جائزه الخصم ضريبيا مما يجعل القياس الضريبى للتكاليف والخسائر اكثر تشددا من الفكر المحاسبى، ويعتبر المبرر لذلك هو تجنب عنصر

المغالاه والتقدير مما قد ينقل عب الضريبه من سنه لاخرى.

- يتمشى الاساس الضريبى لقياس التكاليف مع مفهوم الدخل الشامل، حيث تقابل الايرادات الخاضعه للضريبه بتكاليف العمليات العاديه، وكذلك التكاليف الفرعيه المرتبطه بالعمليات بالاضافه الى الخسائر الفرعيه الناتجه عن بيع الاصول.

الا ان شمول تحمل التكاليف والخسائر على الايراد تحكمه ضوابط ضريبيه لمحاوله تجنب المغالاه والتهرب الضريبى، فوضع المشرع قيودا وحدودا قصوى لبعض عناصر التكاليف مثل المكافأت والاكراميات والتبرعات.

اى ان قياس التكاليف وفقا للفكر المحاسبى اكثر شمولا من ناحيه هذه العناصر بالاضافه الى عناصر الخسائر المتوقعه، ولكنه اقل شمولا من الاساس الضريبى فى مجال قياس القيمه الايجاريه الضمنيه.

- تتمشى الاسس الضريبيه لقياس التكاليف مع قاعده استقلال السنوات الماليه والعلاقه التأثيريه بالايراد، اما من ناحيه الخروج عن ذلك فتتمثل فى ترحيل الخسائر الى خمس سنوات متتاليه واعتبارها من عناصر مصروفات الفتره.

- لم يستند المشرع الضريبى بصوره قاطعه الى مدخل استقلال الوحده

المحاسبيه "الشخصيه المعنويه" عند قياس التكاليف بل يتأرجح الاساس الضريبى بين كلاهما، حيث ان الاعتراف بالقيمه الايجاريه كاحد عناصر التكاليف يتمشى مع ذلك المفهوم، فى حين ان خصم التوزيعات التى خضعت لضريبه القيم المنقوله من الربح الضريبى لايتمشى مع هذا المفهوم ولايتمشى المشرع مع ذلك المفهوم ايضا عند ترحيل الخسائر المرتبطه اساسا بالممولين بالاقرار وليس الشركه، ولكنه يتمشى مع ذلك المفهوم عند ترحيل الخسائر المرتبطه بالشركات التى تربط الضريبه باسمها مثل شركات الاموال.

مما سبق يتضح ان تحديد الربح الضريبى يختلف عن نظيره المحاسبى. وذلك لاختلاف اسس قياس الربح الضريبى عن اسس قياس الربح المحاسبى.

٣/٥/١ دراسه مفهوم الدخل الخاضع للضريبه فى التشريع الضريبى المصرى المعاصر:-

بوجه عام تجنب النظام الضريبى المصرى المعاصر النص على تعريف الدخل ومفهومه واكتفى بتعداد مايعتبر دخلا خاضعا للضريبه، وفيما يلى استعراض لما اخذ به النظام الضريبى المصرى لاحدى هاتين النظريتين او بمزيج منها.

يخضع الدخل الخاضع للضريبه الى ضرائب نوعيه على فروع الدخل، من ثم فقد ترتب على ذلك اختلاف مفهوم الدخل على النحو التالى[٥٠]:-

١- الضريبه على دخل الثروه العقاريه:-

وهى تضم ضريبيتين هما ضريبه الاطيان الزراعيه والضريبه على العقارات المبنيه على النحو التالى:-

أ- الضريبه على ايراد الاطيان الزراعيه:-

تفرض هذه الضريبه على دخل جميع الاراضى المزروعه فعلا والقابله للزراعه على اساس الايجار السنوى المقدر لتلك الاراضى، اى ان الدخل الخاضع للضريبه للاطيان الزراعيه يتمشى مع نظريه المصدر لانه يجب ان يتوافر عنصر الدوريه.

ب- الضريبه على العقارات المبنيه:-

تفرض هذه الضريبه على اساس القيمه الايجاريه السنويه للعقار المبنى، وهذا يعنى ايضا ان الدخل الخاضع للضريبه على العقارات المبنيه يتمشى مع نظريه المصدر، لانه يجب ان يتوافر فيه عنصر الدوريه [السنه الماليه].

٢- الضريبه على رؤوس الاموال المنقوله:-

وهى تشمل ضريبتين هى الضريبه على ايرادات القيم المنقوله والضريبه على فوائد الديون والودائع والتأمينات ويلاحظ أن القانون ١٥٧ لسنة ٨١ قد ادمجهما فى ضريبة واحدة].

أ- الضريبه على ايرادات القيم المنقوله:-

وهى تسرى على الايراد الفعلى الاجمالى للقيم المنقوله ويقصد بها الاسهم وحصص التأسيس والانصبه فى الارباح والسندات والسلفيات التى يكون فيها المدين هيئه عامه تتمتع بالشخصيه المعنويه، وتفرض تلك الضريبه على كل ماينتج من هذه القيم المنقوله سواء أكان دوريا كالارباح والفوائد ام عرضيا كمكافأت السندات وجوائز اليانصيب، وهذا يعنى ان الدخل الخاضع للضريبه هنا يتمشى مع نظريه الاثراء لانه يشمل الايرادات الدوريه والعرضيه.

ب- الضريبه على فوائد الديون والودائع والتأمينات:-

وهى لاتسرى الا على الفائدة، أى أن الدخل الخاضع للضريبة يتمشى مع نظرية المصدر لان الفائدة ذات طبيعة دورية متجددة.

٣- الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه:-

يتضمن الدخل الخاضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ارباح الاستغلال، والارباح الرأسماليه الناتجه عن بيع اصول المنشاه، والارباح العارضه الناتجه عن عمليات عارضه لاتدخل فى نشاط المنشأت الاصليه، بهذا توسع النظام فى مفهوم الدخل الخاضع للضريبه للارباح التجاريه والصناعيه ليشمل بعض الايرادات التى لاتتوافر لها صفه الدوريه والانتظام او الصفه التجاريه والصناعيه، ويترتب على ذلك ان الضريبه هنا تميل الى الاخذ بنظريه الثروه.

٤- الضرائب على كسب العمل:-

وهى تشمل ضريبتين هما الضريبه على المرتبات والضريبه على ارباح

المهن غير التجاريه:-

أ- الضريبه على المرتبات ومافى حكمها والمكافأت والمعاشات:-

وهى ضريبه تسرى على الايراد الناتج من العمل التابع وحده كما تسرى على الايرادات المرتبه مدى الحياه، وكثيرا مايكون مصدرها راس المال كالايرادات التى تدفعها شركات التأمين لبعض الاشخاص على دفعات دوريه طوال حياتهم مقابل مبالغ نقديه سبق لهم دفعها وهى تسرى على الايراد السنوى، وهذا يعنى ان الدخل الخاضع للضريبه هنا يتمشى مع نظريه المصدر لان المرتبات والمكافأت والمعاشات ذات طبيعه دوريه.

ب- الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

وهى تسرى على دخل العمل المستقل [المهن غير التجاريه] كما تسرى على دخل كل مهنه او نشاط لايخضع لضريبه اخرى، فهى ضريبه القانون العام، ويشترط فى المهنه او النشاط الخاضع لها الضريبه ان يزاوله الشخص على وجه التكرار او الاعتياد، ونتيجه ذلك فان الدخل الخاضع للضريبه هنا يتمشى مع نظريه المصدر، لان الدخل الذى يحصل عليه الشخص يجب ان يكون من طبيعه دوريه متجدده، اما الدخل الناتج من الاعمال العارضه فلا يخضع للضريبه.

٥- الضريبه العامه على الدخل:-

يتكون وعاء الضريبه العامه على الدخل من مجموع اوعيه الضرائب النوعيه وقد اتضح ان الدخل الخاضع لكل من الضرائب النوعيه، وان تمشيه مع

نظريه المصدر او مع نظريه الاثراء يختلف من ضريبه الى اخرى، فهو يتمشى مع نظريه المصدر فى ضريبه الاطيان والضريبه على العقارات المبنيه، الضريبه على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والمرتبات ومافى حكمها، والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه، وهو يتمشى مع نظريه الثروه فى الضريبه على ايرادات القيم المنقوله ، والضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، ويترتب على ذلك ان الدخل الخاضع للضريبه العامه على الدخل يتمشى مع نظريه المصدر والثروه، ويتوقف الامر على الدخل الذى يحصل عليه المكلف.

٦- الضريبه على ارباح شركات الاموال:-

ويتضمن الدخل الخاضع للضريبه على ارباح شركات الاموال [الشركات المساهمه والشركات ذات المسئوليه المحدوده وشركات التوصيه البسيطه] ارباح الاستغلال والارباح الراسماليه الناتجه عن بيع بعض اصول المنشاه والارباح العارضه الناتجه عن عمليات عارضه لاتدخل فى نشاط الشركه الاصلى، بذلك توسع النظام فى مفهوم الدخل الخاضع لضريبه ارباح شركات الاموال ليشمل بعض الايرادات التى لايتوافر لها صفه الدوريه والانتظام، ويترتب على ذلك ان الضريبه هنا تميل للاخذ بنظريه الثروه.

مما تقدم يمكن للمؤلف ان يخرج بعده حقائق هامه تتعلق بموقف المشرع الضريبى المصرى من تحديد طبيعه ومفهوم الدخل الخاضع للضريبه هى:-

١- ان المشرع الضريبى لم ينص على تعريف الدخل صراحه واكتفى بتعداد

الدخل حسب مصادره، وقد احجمت الاداره الضريبيه بدورها عن الاجتهاد فى وضع تعريف للدخل مخافه ان يجانبها الصواب واثرت تلك المصالح ان تبحث طبيعه هذا المال فتعتبره دخلا او غير ذلك طبقا لظروف كل حاله، وقد جرى القضاء الضريبى على هذا النهج باعتباره الخطه المثلى لتفادى احتمالات الاضرار بحقوق الخزانه او حقوق الممولين[٥٢]٠

٢- أخذ المشرع المصرى بالنظريه المختلطه المنطويه على الميل الى التوسع فى معنى الدخل الخاضع للضريبه، ومعنى ذلك هو الاخذ بنظريه المصدر مع الاستعانه فى نفس الوقت بنظريه الاثراء، ويبدو ذلك واضحا فى ضريبه الاطيان الزراعيه والضريبه على العقارات المبنيه والضريبه على فوائد الديون والودائع والتأمينات والضريبه على المرتبات والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه التى تسير على نظريه المصدر، فى حين ان كل من الضريبه على ايرادات القيم المنقوله والضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح شركات الاموال تتمشى مع نظريه الاثراء، فى حين ان الضريبه العامه على الدخل تتمشى مع نظريه المصدر والثروه معا٠

٣- رغما ان المشرع قد استحدث ضريبه خاصه لشركات الاموال- وهو اهم ماجاء به القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ من حيث القضاء نهائيا على ماكان موجود من ازدواج الضريبه، والذى كان يتمثل فى اخضاع الجزء الذى لم يتم توزيعه من ارباح العام للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه [كانت تعامل هذه الشركات ضريبيا معامله المنشأت الفرديه

وتخضع ارباحها لضريبه الارباح التجاريه والصناعيه] وعند توزيع هذا الجزء فى اى سنه تاليه يتم اخضاعه مره ثانيه للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله.

الا انه يلاحظ ان المشرع الضريبى لم يميز عند تحديده مفهوم الدخل الخاضع للضريبه- بين شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص، حيث يعتبر الدخل او الربح بالنسبه لشركات القطاع العام فى حكم الفائض نظرا لطبيعه هذه الشركات[٥١].

وحيث يقاس ذلك الفائض بالفرق بين الاستخدامات والموارد، وكان الاحرى على المشرع تسميه ضريبه الدخل على هذه الشركات بالضريبه على فائض شركات القطاع العام.

٤- ان المشرع الضريبى المصرى قد خلط بين مفاهيم الدخل والايراد والربح عند تحديد الانواع المختلفه لضرائب الدخل ويمكن ابراز ذلك عن طريق استعراض تلك الانواع على اساس تصنيفهم طبقا للاصطلاح الذى يشير اليه الدخل:-

١- ضريبه على الايراد وتتضمن:-

أ- ضريبه على ايراد رؤوس الاموال المنقوله.

ب- ضريبه على ايراد الاطيان الزراعيه.

ج- ضريبه على ايراد العقارات المبنيه.

٢- ضريبه على الارباح وتشمل :-

أ- الضريبه على الأرباح التجاريه والصناعيه.

ب- الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه.

ج- الضريبه على ارباح شركات الاموال.

٣- الضريبه على المرتبات

٤- الضريبه العامه على الدخل

وقد يبدو أن المشرع لم يقصد هذا الخلط عمدا، ويمكن القول بان استخدام علم المحاسبه فى تطبيق قوانين الضرائب ييسر التغلب على كثير من المشاكل العمليه التى يكون مرجعها شرح الضرائب من الناحيه القانونيه البحته دون صياغتها فى قالب ومضمون محاسبى.

وسوف يتناول المؤلف فيما يلى الجوانب النظريه والعلميه والاعتبارات العمليه التطبيقيه للضرائب على الدخل على ان يتم التركيز على قياس الدخل الخاضع للضريبه من الناحيه المحاسبيه والضريبيه.

وحيث يتم تناول ذلك على النحو التالى:-

١- الضريبه على الدخل المتولد من نتاج رأس المال البحت [الضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله].

٢- الضريبه على الدخل المستمد من العمل التابع [الضريبه على المرتبات].

٣- الضريبه على الدخل من العمل المستقل [الضريبه على ارباح المهن الغير التجاريه]·

٤- الضريبه على الدخل المختلط الناتج من امتزاج رأس المال بالعمل [الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه]·

٥- الضريبه على الدخل من الثروه العقاريه [ضريبه الاطيان الزراعيه وضريبه العقارات المبنيه]·

٦- الضريبه العامه على الدخل·

٧- الضريبه على الدخل المرتبط بالاشخاص الاعتباريه [الضريبه على ارباح الاموال]·

١/٦ الاجراءات العمليه والتطبيقية للمحاسبه على ضرائب الدخل:-

من المعلوم ان الاجراءات العمليه للمحاسبه على ضرائب الدخل تتمثل في ثلاثه مراحل اساسيه هي:-

- مرحله الحصر الضريبى للممولين.
- مرحله الربط الضريبى.
- مرحله تحصيل واداء الضريبه.

ونظرا لوضوح الجانب المحاسبى بصفه خاصه فى مرحله ربط الضريبه من ثم فسوف يتم التركيز على الجوانب المحاسبيه التاليه:-

١/٦/١ حصر وتحديد وعاء الضريبه فى التشريع الضريبى المصرى.

١/٦/٢ طبيعه ومناهج الفحص الضريبى لاقرارات الممولين.

١/٦/٣ المنازعات الضريبيه بين الممولين والجهاز الضريبى فى ربط الضريبه.

١/٦/١ حصر وتحديد وعاء الضريبه:-

يقصد بوعاء الضريبه الماده التى تفرض عليها الضريبه او الموضوع الذى يخضع لها، ويتمثل وعاء الضريبه فى الفكر الحديث فى المقدار الذى يخضع للضريبه والتى تقاس الضريبه عليه ويترتب عليه حصر مايخضع للضريبه ويأتى بعد ذلك تقدير المبلغ الواجب الاداء ثم يتم تحصيله.

ولاشك فان هناك فرق بين مصدر الضريبه ووعائها، فالضريبه على راس المال- وعائها هو راس المال، ولكن مصدرها هو الدخل- فهى لاتدفع عن راس المال، مع ذلك قد يتطابق وعاء الضريبه مع مصدرها، فضرائب الدخل وعائها الدخل ومصدرها هو الدخل ايضا، فالوعاء اذن هو المصدر الذى تفرض عليه الضريبه.

ويقاس الوعاء الضريبى بالمبالغ النقديه او العينيه التى يحصل عليها او يحققها الاشخاص الطبيعيون او المعنويون وفقا لاوضاع حددها القانون الضريبى، مخصوصا منها- ان وجدت- التكاليف وكذلك الاعفاءات المصرح بها فى نفس القانون.

وتختلف طرق الحصر وتحديد الضرائب فى التشريع الضريبى المصرى، حيث يمكن تقسيم هذه الطرق على النحو التالى:-

١- طريقه التقدير الادارى المباشر.

٢- قيام الممول بنفسه بحصر وعاء الضريبه.

٣- الاقرار الضريبى.

بتعبير اخر فان المؤلف يرى انه يمكن تقدير الضريبه اما عن طريق السلطه الضريبيه او عن طريق المكلف ذاته بتقديم الاقرار، او عن طريق الاقرار بواسطه اخرين، يمكن بيان ذلك على النحو التالى:-

١- تحديد وعاء الضريبة عن طريق السلطة الضريبية :-

حيث يمكن للادارة ان تقوم بتحديد وعاء الضريبة أما مباشرة أو غير مباشرة على النحو التالى:-

أ- التقدير الأدارى المباشر

وفقاً لتلك الطريقة تقوم الأدارة الضريبية بحصر المادة الخاضعة للضريبة، واذا كانت تلك الطريق تتسم بالسهولة والوضوح، ومن ثم فهى لاتحتاج الى كثير من الجهد أو الرقابة الا انه يعاب عليها أنها لاتحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً متقناً، ولهذا فان دلالاتها تكون نسبية وبعيده عن الحق والعدالة ولذا يعطى القانون الحق للمكلف بالاعتراض على هذا التقرير بأن يقدم مايثبت القيمة الحقيقية لدخله او ثروته.

ب- التقدير الأدارى غير المباشر:-

ويمكن التمييز فى هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزافى:-

١- طريقة المظاهر الخارجية:-

تمتاز الطريقة بالسهولة والاقتصاد حيث تعتمد أساساً على تقدير القيمة الخاضع للضريبة على مظاهر خاصه يعينها القانون، رغما عن ذلك فأن هذه الطريقة لاتصلح فى جميع الأحوال حيث أن هناك عدد من الدخول ليست لها مظاهر خارجية مثل المرتبات والاجور وفوائد الديون والوداع، لذلك فان التشريعات الضريبية تبتعد عن اخذ بها، الا ان هناك من هذه التشريعات مازال يأخذ بها ليس كأساس لفرض الضريبة أى لتقدير الوعاء وانما وسيلة لمراقبة صحة أقرار المكلفين ، حيث يتم التحقق من هذه الأقرارات بكافة الوسائل المتاحة لدى الاداره الضريبية، ومنها وسيلة المظاهر الخارجية.

٢- طريقة التقدير الجزافى:-

تعتمد تلك الطريقة على تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بشكل جزافى وتحدد السلطة الضريبية الأسس التى يتعين اتخاذها لتقدير الضريبة على هذا الأساس حيث يتم التقدير عادة على عده أساس مناقشة الممول ثم الأتفاق على رقم معين يمثل دخله ويطلق على هذا بالجزاف القانونى

٢- التقدير عن طريق المكلف ذاته:-

وفقاً لتلك الطريق يلتزم الممول أو من قانوناً بتقديم أقرار عن دخله الى الأداره الضريبية، ويقوم موظفوا هذه الأداره بفحص أقرارات الممول والتحقق من صحتها، ويطبق المشرع الضريبي هذه الطريقة بالنسبة لضراب الدخل [الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الضريبة على أرباح المهن غي التجارية، الضريبة على أرباح شركات الأموال، الضريبة العامة على الدخل].

ولاشك أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عن رقمه الصحيح - هو المكلف ذاته، ولذلك فقد منح المشرع الضريبي الحق للادارة الضريبية بفحص الأقرار للتأكد من صحته ومطابقته للواقع خشية ان يقدم المكلف أقراراً يبتعد عن حقيقة وضعه المالى، نظراً لمصلحته الظاهرة فى تقليل المادة الخاضعة للضريبة تقديراً صحيحاً بأن يأخذ فى الأعتبار كافة العناصر التى تحقق شخصيه المكلف والاعباء المكلف بها.

ويعاب على هذه الطريقة أحتمال أن يؤدى الأقرار الغش الجسيم الذى لاتتمكن الأدارة الضريبية من أكتشافه، وقد تبالغ رجال الأدارة الضريبية فى أجراء التعديلات على الأقرار المقدم من المكلف الى حد التعسف.

ولذلك فأن نجاح ذلك الأسلوب يتطلب تعاوناً بين الأدارة الضريبية والمجتمع الضريبى وأرتفاع فى مستوى الوعى الضريبى وحسن تنظيم الأدارة الضريبية هيكلاً وأقراراً.

ولغرض أعطاء الضمانات القانونية للافراد توخياً للتحقيق العدالة تنص عادة التشريعات الضريبية على أن من حق المكلف بالضريبة فى حالة وجود خلاف بينه وبين الأدارة الضريبية أن يرفع الأمر للقضاء للبت فيه.

٣- الأقرار بواسطة الأخرين:-

قد يلزم المشرع أشخاص أخرين غير المكلفين بالضريبة لتقديم أقرار يستخدم لتحديد مقدار الضريبة المفروض على المكلف، ومن أمثلة ذلك الزم صاحب العمل بتقديم أقرارات دورية عن المرتبات والاجور التى يتقاضها

العاملون لديه بغرض تقدير الضريبه على الاجور وغالبا مايتم استقطاع هذه الضريبه عند المنبع.

وتتميز تلك الطريقه باقترابها من الحقيقه الى حد كبير حيث لايتوقع الغير بان يقدم اقرارات مخالفه للواقع للضريبه وتقديرها متبعه فى ذلك كافه الطرق [المعاينه والتحرى وجمع المعلومات عن الماده الخاضعه للضريبه]، حيث يكون لها سلطه تقديريه واسعه دون التقيد بقرائن معينه، وايا كانت الطرق التى تمكنها من الوصول الى الرقم الصحيح لوعاء الضريبه، ولايقيد حريه هذه الاداره عن قيامها بالتقدير امكان الطعن فى تقديرها، ومن تطبيقات تلك الضريبه مايلى:-

- حاله الدخول والثروات التى يسهل نسبيا تقدير القيمه الخاضعه للضريبه دون الحاجه الى الالتجاء للمكلف ذاته، مثل تقدير ايجار الاراضى الزراعيه او تقدير القيمه الايجاريه للعقارات المبنيه.

- حاله اقتناع الممول عن تقديم الاقرار الذى يلزم القانون الضريبى بتقديمه، او فى حاله امتناع الممول عند تقديم حساباته ومستنداته، وذلك كعقاب له على سوء نيته، ففى تلك الحاله يكون من حق الاداره ان تتولى بنفسها مهمه تقدير وعاء الضريبه.

تتميز هذه الطريقه فى تقدير الوعاء الضريبى بالسهوله والوضوح، كما يمكن بواسطتها تقدير كافه انواع الدخول، كما يمكن عن طريقها الوصول

الى حقيقه وعاء الضريبه

ويؤخذ عليها محاباه الخزانه العامه من قبل رجال السلطه الماليه على حساب الافراد، كما ان هذه الطريقه تؤدى الى التدخل فى شئون المكلف.

١/٦/٢ فحص اقرارات الممولين:-

بعد ان يقوم الممولون بتقديم اقراراتهم الى مأموريه الضرائب المختصه، تقوم الاخيره بفحصها ولها فى سبيل ذلك التحقق من صحه ماورد فيها وان تطلع على دفاترهم، كذلك للمأموريه ان تطلب من الممول ماتراه من ايضاحات او بيانات او مستندات، كما يحق لها ان تطلب الممول تقديم مايلزم من ادله لاثبات ماجاء بهذه الاقرارات، ايضا لها ان تطلب من احد مأموريتها الانتقال الى مقر المنشأه لفحص حساباتها وان تخطر الممول بذلك، وللمأموريه ان تقبل الاقرار او تقوم بتصحيحه او تعديله.

ويقصد بالفحص الضريبى تحقق الفاحص من تنفيذ احكام قانون الضرائب سواء فيما يتعلق بالايرادات او التكاليف او الاعفاءات، وهناك اختلاف فيما بين المراجعه والفحص الضريبى، حيث يقصد بالمراجعه قيام شخص بمراجعه ماقام به شخص سابق من عمل محاسبى- فى حدود الاجراءات وتسلسل العمليات طبقا لما خطط له، وتهدف المراجعه اساسا الى المحافظه على اصول واموال المنشأه والتأكد من سلامه الاجراءات التى تنظمها نظم المراقبه الداخليه والضبط الداخلى، فى حين ان الفحص الضريبى لايهتم بحمايه اموال المنشأه او حمايه حقوقها طرف الغير وانما يقوم بصفه رئيسيه بحمايه حقوق الخزانه والمحافظه على نصيبها من ارباح المنشأه.

بذلك يختلف الفاحص الضريبى عن المراجع فهذا شخص خارج عن المنشأه بكل ماتحمله الكلمه من معانى فهو يمثل خزانه الدوله، فاذا ماتوخى الدقه فى عمله انما يهدف الى نفع الخزانه العامه وعدم الاضرار بها وعدم اثراء الممول على حسابها ولذلك فان الفاحص الضريبى يكون مطالب بمايلى:-

- التحقق من صحه وانتظام الدفاتر من حيث الشكل.
- التحقق من صحه ماورد بها من بيانات.
- التأكد من شمول الدفاتر لكافه انشطه الممول.
- التأكد من المعالجه السليمه طبقا لقوانين الضرائب.
- اكتشاف الاخطاء بانواعها وتشمل اخطاء حسابيه واخطاء الحذف التعويضيه، اخطاء تكرار القيد، الاخطاء المحاسبيه.
- اكتشاف التزوير والتلاعب الذى يظهر فى الحسابات بصوره غير حقيقيه بغرض التهرب عن دفع الضرائب.

هذا ويتم الفحص فى مصر لجميع اقرارات الممولين فحصا كاملا، بينما يسير العمل فى انجلترا مثلا على اساس فحص الاقرارات بمقارنتها باقرارات السنه الماليه ومقارنه كل رقم ورد باقرار الممول بنظيره فى الاقرارات السابقه وفحص الفروق الملحوظه التى تستدعى النظر وطلب تعديلا لايه تغيرات من الممول.

فى الوقت الذى يقوم فيه العمل فى الولايات المتحده الامريكيه بالفحص الضريبى عن طريق استخدام العينات الاحصائيه اى على اساس نتيجه

فحص العينه ويمكن القول بان المنهج الانجليزى فى الفحص يقابل مايطلق بالفحص التحليلى Analytical Review اما المنهج الامريكى فهو يقابل مايطلق عليه بالمراجعه بالعينات Audit sampling ، فى حين يقابل المنهج المصرى مايطلق عليه بالمراجعه الشامله والكامله Complete Audit.

وحتى يؤدى الفاحص الضريبى مهمته على وجه مرضى يحقق مصلحه الخزانه، وفى نفس الوقت عدم الاضرار بالممولين فانه يجب على المحاسب مساعده الفاحص الضريبى وتذليل ايه عقبات تعترضه اثناء الفحص على النحو التالى:-

- مساعدته فى اجراء معاينه للمنشأه وفروعها ومخازنها.
- تسهيل اتصاله بالممول لمناقشه اذا اقتضى الامر.
- ان يوضح للفاحص الضريبى النظام المحاسبى الذى تتبعه المنشأه موضوع الفحص والدفاتر المستخدمه والدوره المستنديه.
- يشرح نظام المراقبه الداخليه بالمنشأه والذى بمقتضاه تحافظ المنشأه على موجوداتها وتستخرج بموجبه على استفسارات الفاحص على ان يكون رده مدعما بأسانيد.
- التوقيع على محضر الاعمال وكذلك المناقشه التى تتم معه والمعاينه التى تتم فى حضوره.

وتتركز عمليه الفحص الضريبى بصفه اساسيه على مفردات حسابات النتيجه التى تتفرغ بطبيعه الحال الى نوعين من الحسابات هما حسابات

التشغيل. والمتاجره وحساب الارباح والخسائر، ولايعنى ذلك ان الفاحص الضريبى لايقوم بمراجعه الميزانيه، بل ان عليه واجب مراجعه حساباتها خصوصا وانها لاتمثل ارصده حسابات منقوله من الدفاتر فحسب، بل تمثل ايضا تسويات وحسابات مصروفات مقدمه مستحقه وايرادات مقدمه مستحقه ايضا.

٣/٦/١ المنازعات الضريبه فى ربط الضرائب:-

بعد حصر وتقدير الضريبه، والفحص الضريبى لاقرارات الممولين تقوم الاداره الضريبيه بربط الضريبه على الممول- اى تحديد مبلغ الضريبه الواجب سداده ودفعه. وفى مصر اجاز القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل. للممول خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بربط الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه او الضريبه على المهن غير التجاريه او المرتبات او الضريبه العامة على الدخل او الضريبه على ارباح شركات الاموال فى الاصول التى يجوز فيها الطعن- ان يطعن فى قرار ربط الضريبه امام لجنه تسمى لجنه الطعن وهى تختص اساسا بالفصل فى جميع اوجه الخلاف بين الممول والمصلحه فى المنازعات المتعلقه بضرائب الدخل.

فاذا لم يرتضى احد طرفى الخصومه قرار هذه اللجنه كان له ان يطعن امام المحكمه الابتدائيه وفى ذلك يختص مجلس الدوله بنظر الطعون الخاصه بربط الضرائب على ايراد الثروه العقاريه باعتبار ان تلك الطعون تنصب على قرارات نهائيه ويتعين التظلم امامها قبل رفع الدعوى امام القضاء الادارى.

وتجدر الاشاره الى ان المنازعات الضريبه التى كان من المفروض ان ترفع الى المحكمه الابتدائيه بالطعن فى قرارات لجان الطعن تكون من اختصاص هيئه التحكيم سواء كانت مصلحه الضرائب· هى الطاعنه امام الممول متى كانت شركه من شركات القطاع العام·

تأسيسا على ماسبق فان هناك منازعات ربط الضرائب على الدخل التى تدخل فى اختصاص القضاء الادارى او التى تدخل فى اختصاص المحاكم القضائيه او التى تدخل فى اختصاص هيئات التحكيم، ويمكن تناول ذلك بايجاز على النحو التالى:-

أ- منازعات ربط الضرائب التى تدخل فى نطاق اختصاص القضاء الادارى:-

تنص الماده [١٥] من القانون رقم ٥٦ سنه ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ١٢٩ سنه ١٩٦١ فى شأن الضريبه على العقارات المبنيه على ان للممولين والحكومه ان يتظلوا اما مجلس المراجعه خلال سته شهور من تاريخ نشر اتمام التقديرات فى الجريده الرسميه مع تقديم اسباب التظلم·

وتختص محكمه القضاء الادارى بنظر القرارات الاداريه النهائيه الصادره من مجلس المراجعه او لجان تقدير اجر المبانى او العوائد بشأن ربط الضريبه على المبانى·

كذلك فقد نصت الماده [٧] من المرسوم بقانون ٥٣ لسنه ١٩٣٥ الخاص بتقدير ايجار الاراضى الزراعيه لاتخاذه اساسا لتعديل ضرائب الاطيان-

على انه يجوز للممول الطعن فى تقديرات الايجار السنوى التى تقررها لجان التقدير خلال ثلاثين يوما التاليه لتاريخ النشر فى الجريده الرسميه عند اتمام التقدير، ويكون الطعن امام المحافظه، كما اجازت الماده للحكومه استئناف تلك التقديرات، ويتولى الأستئناف لجنه تشكل فى كل محافظه، ويلاحظ ان تكون محكمه القضاء الادارى هى التى تختص بنظر القرارات الاداريه النهائيه الصادره بشأن ربط الضريبه على الاطيان.

ب- منازعات ربط الضرائب التى تدخل فى نطاق اختصاص المحاكم القضائيه:-

نص المشرع على احكام الطعون الضريبه فى ربط الضرائب على الدخل فى المواد ١٥٧- ١٦٣ من القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ فى الباب السابع من الكتاب الثالث، بذلك فان الطعون فى ربط الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله والارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه والضريبه العامه على الدخل والضريبه على ارباح شركات الاموال تخضع للقواعد التى نص عليها القانون الضريبى دون تفرقه.

وقد قرر المشرع ضروره الالتجاء الى الاجراءات الاداريه قبل رفع الامر الى القضاء، لذلك تم تقسيم الباب السابع الى فصلين الاول عن لجان الطعن والثانى يتضمن الطعن فى قرار لجنه الطعن.

١- المرحله الاداريه للطعون فى ربط الضرائب على الدخل:-

وتشمل هذه المرحله العرض على اللجنه الداخليه ولجنه الطعن، على

النحو التالى:-

أ- اللجنه الداخليه:-

هى مجرد تنظيم ادارى بحت هدفها التقريب بين وجهات نظر المأموريه والممول، وجدير بالذكر انه ليس هناك قانون او اقرار صدر بتنظيمها والمرحله التى تحاول فيها المأموريه عن طريق هذه اللجنه الاتفاق مع الممول هى مرحله واجبه يترتب على اغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنه الطعن. [نقض ٢٦/١١/١٩٥٩، س١٠ ص١٦].

وفى ذلك صدر قرار السيد نائب وزير الماليه رقم ٨٤ سنه ١٩٨٠ بالقواعد التنفيذيه للمنشور العام رقم ١٢ سنه ١٩٨٠ بتاريخ ٢٤/١١/١٩٨٠ حيث جاء فى البند التاسع مانصه: "على المأموريات قبل احاله الخلاف الى لجنه الطعن محاوله الوصول الى اتفاق داخل المأموريه خلال اسبوعين على الاكثر من تاريخ تقديم الطعن".

وتقوم اللجنه الداخليه بالمأموريه فى النظر فى الخلاف بين المأموريه والممول، فاذا تم الاتفاق باللجنه تصبح الضريبه واجبه الاداء ونهائيه، واذا لم يتم الاتفاق باللجنه يحال الخلاف الى لجنه الطعن.

ب- لجنه الطعن:-

وقد ثار خلاف كبير حول طبيعتها، حيث يذهب البعض الى اعتبارها من قبيل اللجان الاداريه ذات الاختصاص القضائى، فى حين يرى البعض اعتبار هذه اللجان من قبيل اللجان الاداريه ويمثل راى ثالث الى اعتبارها محكمه

اداريه.

ودون الدخول فى تفاصيل - فان لجان الطعن تعد من قبيل اللجان الاداريه البحته، حيث انها تشكل من موظفين اد اريين ومن ثم تعد قراراتها اداريه وليست احكاما، وهى تباشر احدى صور الرقابه الاداريه على اعمال مصلحه الضرائب.

وتصدر لجنه الطعن قرارها فى حدود تقدير المصلحه وطلبات الممول، وبصدور ذلك القرار تصبح الضريبه واجبه الاداء ولكن رغما عن ذلك لاتكزن نهائيه.

[٢] المرحله القضائيه للطعون فى ربط الضرائب على الدخل:-

أ- الطعن فى قرار لجنه الطعن امام المحكمه الابتدائيه:-

طبقا للماده ١٦١ من القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ يكون لكل من مصلحه الضرائب والممول الطعن فى قرار اللجنه امام المحكمه الابتدائيه، وذلك فى خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاعلان بالقرار، فاذا فات ذلك الميعاد اصبح القرار نهائيا، وكذلك الربط الذى تم بمقتضاه.

ويلاحظ انه لايترتب على الطعن فى قرار اللجنه امام المحكمه الابتدائيه ايقاف استحقاق الضريبه اذ لايجوز وقف قرار اللجنه لاى سبب كان.

ب- استئناف الحكم الابتدائي:-

تنص الماده ١٦٢ من القانون رقم ١٥٧ سنه ١٩٨١ على ان يكون الطعن فى الحكم الصادر من المحكمه الابتدائيه بطريقه الاستئناف ايا كانت قيمه النزاع.

ج- الطعن بالنقض:-

الطعن بالنقض يعتبر طريق طعن غير عادى، وقد نصت الماده ٢٤٨ من قانون المرافعات على ان للخصوم ان يطعنوا امام محكمه النقض فى الاحكام الصادره من محكمه الاستئناف فى الاحوال التاليه:--

- اذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفه للقانون او خطأ فى تطبيقه او فى تأويله.
- اذا وقع بطلان فى الحكم او بطلان فى الاجراءات اثر فى الحكم.

بتعبير اخر لايطرح الدعوى التى صدر فيها الحكم من جديد بعناصرها الواقعيه والقانونيه للفصل فيها من جديد، وانما يطرح فقط الحل الذى انتهت به الدعوى مع التسليم بالوقائع التى قررها الحكم المطعون فيه.

٧- المنازعات بين شركات القطاع العام ومصلحه الضرائب:-

تطبيقا للقانون الحالى فان المنازعات التى من المفروض ان ترفع الى المحكمه الابتدائيه بالطعن فى قرارات لجان الطعن تكون من اختصاصات هيئات التحكيم سواء اكانت مصلحه الضرائب هى الطاعنه ام الممول متى كان شركه من شركات القطاع العام، واذا مارفعت تلك المنازعات الى محكمه غير مختصه فان على هذه المحكمة اذا قضت بعدم اختصاصها ان تأمر بأحالة الدعوى بحالتها الى هيئة التحكيم (نقض ٨٩/٣/٣٧ ، س٣٠ ص٩٤١) .

الفصل الثانى

الضريبة على الدخل المتولد من النتاج البحث لرأس المال

[الضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة]

****

****

***

الفصل الثانى
الضريبة على الدخل المتولد من النتاج البحث لرأس المال
[الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة]

٢/١ التطور التشريعى للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله:-

نظم المشرع الضريبى المصرى الاحكام القانونيه المرتبطه بالضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله فى المواد من ١ - ١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الخاص باصدار قانون الضرائب على الدخل، والمواد ١ -٦ من اللائحه التنفيذيه لقانون هذه الضريبه. وجدير بالبيان فان القانون الضريبى الحالى قد جمع بين الضريبه على ايرادات القيم المنقوله والضريبه على ايرادات فوائد الديون والودائع والتأمينات فى ضريبه واحده، بعد ان كانت ضريبتين مستقلتين فى ظل احكام القانون الاصلى رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩، وذلك لان طبيعه كل منها واحده حيث انها تنصب على الايراد الناتج عن رؤوس الاموال المنقوله بمعناها الواسع، وقد استحدث المشرع الضريبى فى القانون الحالى عدد من الاحكام التى تؤثر على نطاق الضريبه وسعرها والاعفاءات المقرره فى هذا الشأن وهى[٥٩]:-

أ- نطاق الضريبه وسعرها:-

حيث استحدث فى هذا الصدد الاحكام التاليه:-

١- استبعاد النص الخاص بارباح اسهم الشركات للضريبه والاكتفاء بخضوعها للضريبه العامه على ارباح شركات الاموال.

٢- اخضاع حصه الشركاء الموصين فى شركات التوصيه البسيطه للضريبه على الارباح التجاريه الصناعيه، وتربط فى هذه الحاله باسم الشركه بعد ان كانت تخضع توزيعات الشركاء الموصين للضريبه على ايرادات القيم المنقوله.

٣- اخضاع مكافآت اعضاء مجالس الاداره فى القطاع العام للضريبه على المرتبات لزوال الاسباب التى كانت تؤدى الى اعتبار مكافآت عضو مجلس الاداره نتاجا لرأس المال، أما مكافآت اعضاء مجلس الاداره فى القطاع الخاص فقد اخضعت للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله.

٤- اخضاع المرتبات والمكافآت والاجور والمزايا النقديه والعينيه وبدلات الحضور وطبيعه العمل التى يحصل عليها رؤساء واعضاء مجالس الاداره المنتدبين فى شركات المساهمه بالقطاع الخاص زياده على المبالغ التى يتقاضاها أعضاء مجالس الاداره الاخرون مقابل عملهم الادارى فيما يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه فى السنه لكل منهم للضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله ومايقل عن ذلك فيخضع للضريبه على المرتبات بشروط معينه.

٥- تحديد سعر الضريبه بواقع ٣٢٪ من اجمالى الايرادات شاملا الضريبه الاضافيه المقرره لوحدات الحكم المحلى.

ب- نطاق الاعفاءات المقرره عن الضريبه:-

حيث استحدث القانون الحالى فى هذا الخصوص الاحكام التاليه:-

١- أعفاء فوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص بشروط معينه.

٢- أعفاء فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام أو البنوك التى يساهم فيها راس المال العام باكثر من ٥٠٪ متى كانت تلك السندات مصدره لتمويل مشروعات داخل مصر.

٣- جعل اعفاء القروض والتسهيلات الائتمانيه التى تحصل عليها الحكومه او وحدات الحكم المحلى او الهيئات العامه او شركات القطاع العام من مصادر خارج مصر يتم بحكم القانون.

٤- أعفاء الفوائد المستحقه على ارصده الحسابات الحره بالنقد الاجنبى والجنيه المصرى والحسابات الخاصه بالنقد الاجنبى.

٢/٢ مجال وشروط سريان الضريبه على ايرادات القيم المنقوله وخصائصها:-

٢/٢/١ طبيعه ايرادات القيم المنقوله:-

اكتفى المشرع بتعداد الايرادات التى تخضع للضريبه دون ان يوضح طبيعه هذه الايرادات فى تعريف جامع ومحدد، الامر الذى يعد نقصا تشريعيا ينبغى تداركه حتى يمكن استكمال القواعد المتعارف عليها فى فرض الضريبه ومن أهمها قاعده الوضوح واليقين.

ولتوضيح المقصود بهذه الايرادات والتى اصبحت تضم عديد من الايرادات التى يندرج بعضها فى عداد ايرادات القيم المنقوله والبعض الاخر فوائد الديون والودائع والتأمينات، يمكن القول بان القيم المنقوله تمثل الاصول الماليه لثروه تعد قرضا لشخص معنوى [سندات] او نصيباً فى ملكيه رأس المال [اسهم وحصص]، وهذه الثروه قد تكون منقوله او عقاريه، ماديه او معنويه كحصه الشريك، والغالب ان تكون هذه الاصول ممثله فى صكوك ورقيه [اسهم وسندات] قابله للتداول، ويبدو ان هذا التعريف لايفيد كثيراً من الناحيه العمليه لصعوبه استخلاص الخصائص التى تميز هذه الضريبه عن غيرها. فضلا عن امكانيه ظهور مايمكن ادراجه فى نطاق سريان هذه الضريبه دون التكهن بحصره مقدما فى تعريف جامع محدد[٦٠].

أما بالنسبه للايرادات الناتجه عن فوائد الديون والودائع والتأمينات فان تحديدها لايثير أى مشقه، حيث انها لاتخرج شأنها فى ذلك شأن القيم المنقوله فى مجموعها- عن كونها ايرادات ناتجه عن رأس المال البحت الذى لايمزج بالعمل، ولعل فى ذلك مايبرر مسلك المشرع الضريبى من عدم افراد هذه الايرادات بضريبه خاصه وضم ماينتج عنها- وهى القيم المنقوله ليخضعان لضريبه واحده.

٢/٢/٢ خصائص الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله:-

من استعراض احكام القانون يمكن القول بان هذه الضريبه تتميز بعديد من الخصائص الجوهريه فى الفكر المحاسبى والضريبى هى:-

أ- ضريبه مباشره نوعيه تفرض على دخل الاشخاص الطبيعيين:-

فهى ضريبه مباشره، حيث من ناحيه فان الممول يتحمل عبئها بصفه نهائيه او لايمكن نقل هذا العبء الى الاخرين، ومن ناحيه اخرى فان هذه الضريبه تصيب الايراد الناتج من ملكيه رؤوس الاموال المنقوله مباشره.

- كما انها ضريبه نوعيه لانها لاتصيب مجموع ايرادات الممول وانما نوع معين دون غيره، أى الدخل الناجم من مصدر رأس المال فقط.
- بالاضافه لذلك فهى تفرض على الايرادات التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين من القيم المنقوله.

مع ذلك فان المؤلف يرى ان المشرع قد خرج عن ذلك حيث فرض الضريبه على الارباح والفوائد التى يحصل عليها اى مصرى او اجنبى مقيم فى مصر سواء أكان شخصا طبيعيا او معنويا كنتاج للقيم الماليه الاجنبيه التى يملكها.

٢- ضريبه عينيه وليست شخصيه:-

فهى تصيب نوع معين من الايراد، هو الايراد الناتج عن رأس المال، وهو مصدر عينى يتمتع بالثبات والاستقرار النسبى، ولاتأخذ هذه الضريبه فى اعتبارها المقدره التكليفيه للممول، حيث تسرى على الايراد الاجمالى دون الالتفات الى مايتكلفه الممول فى سبيل الحصول عليه او الى حالته الشخصيه او العائليه، كذلك فان تلك الضريبه تفرض بسعر نسبى واحد لايتغير بتغير الماده الخاضعه للضريبه دون تفرقه بين الممولين سواء اكانوا

اصحاب دخول كبيره ام محدوده.

٣- ضريبه تفرض على الايراد الاجمالي والحقيقي وليس الصافي:-

تتميز هذه الضريبه بانها ضريبه تفرض على اجمالى الدخل [الايراد] دون السماح بخصم اى نفقات تحملها الشخص الطبيعى فى سبيل الحصول عليه من جهه، ومن جهه اخرى تفرض على الدخل الحقيقى الفعلى ولايمكن فرضه على دخل تقديرى او حكمى.

٤- ضريبه غير سنويه:-

حيث تفرض على كافه الايرادات الناتجه من ملكيه رؤوس الاموال المنقوله دوريه كانت ام عرضيه، فهى تسرى على كل توزيع فى اى وقت من السنه.

٥- ضريبه تفرض على الايراد بمفهومه الشامل:-

انها ضريبه تتميز بانها تفرض على كل ماينتج من هذه القيمه المنقوله سواء اكان دوريا على الارباح والفوائد او عرضيا [فائض التصفيه]، وهذا يعنى ان الدخل الخاضع لضريبه القيمه المنقوله ياخذ بمفهوم نظريه الاثراء لانه يشمل الايرادات الدوريه والعرضيه معا، ومن ناحيه اخرى فان الدخل الفعلى للديون والودائع والتأمينات يتمشى مع نظريه المصدر لان الفائده هنا دوريه ومتجدده وهذا يشير الى ان تلك الضريبه تأخذ بالمفهومين معا.

٦- ضريبه تجمع بين التبعيه السياسيه والاقتصاديه والاجتماعيه:-

فهى تسرى على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله التى يحصل عليها المصريون بغض النظر عن مكان اقامتهم، سواء اكانت الايرادات من الداخل او من الخارج أخذا بمبدأ التبعيه السياسيه.

كما تسرى ايضا على الايرادات التى يحصل عليها الاجانب المقيمون بمصر أخذا بمبدأ التبعيه الاجتماعيه. كما تسرى على الايرادات التى يحصل عليها الاجانب غير المقيمين بمصر طالما انها ناتجه من مصادر داخل مصر أخذا بمبدأ التبعيه الاقتصاديه.

ويمكن القول بان الشخص يعتبر مقيما فى مصر اذا اتخذها محلا لاقامته الرئيسيه او اذا كانت مصالحه الرئيسيه فيها، كما يجوز للشخص ان يكون له أكثر من موطن فى وقت واحد بشرط ان يتوافر له فى كل موطن عنصر الاستقرار، ويرى البعض انه لتسهيل العمل على الجهاز الضريبى والحد من المنازعات القضائيه فان على المشرع ان يتدخل ليأخذ بفكره الموطن الضريبى[٦١].

٧- ضريبه تحجز من المنبع:-

فتلك الضريبه يتم تحصيلها عن طريق نظام الحجز من المنبع بواسطه الجهه التى اجرت التوزيع او سددت الفائده، وتكلف تلك الجهه بحجز الضريبه وتوريدها لمصلحه الضرائب لحساب المستفيد او الممول الحقيقى، ولاشك فان هذه الخاصيه تساعد على تطبيق قاعده الاقتصاد فى نفقات

التحصيل والتيسير على الممول والاداره الضريبيه بالاضافه الى الحد من مظاهر التهرب الضريبي.

رغما عن ذلك فان المؤلف يرى ان هناك حالتين يمثلان استثناء وخروج عن تلك الخاصيه، حيث يقع عبء توريد الضريبه على المستفيد من الايراد على النحو التالي:-

أ- حاله الاوراق الاجنبيه التي يملكها مصري او اجنبي مقيم في مصر فيكلف بتوريد الضريبه على مايحصل عليه من هذه الاوراق للمصلحه.

ب- حاله المقيم بالخارج وليس له اقامه في مصر، فالقائن في مصر الذي حصل على الايراد المكلف بتوريد الضريبه المستحقه على ماحصل عليه للمصلحه مباشره.

٨- ضريبه ذات سعر نسبي:-

تتميز الضريبه بان سعرها نسبي وليس تصاعدي مهما بلغ اجمالي الايراد الخاضع للضريبه.

٢/٢/٣ شروط سريان الضريبه:-

يستلزم توافر عده شروط لسريان الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله هي:-

أ- ان يكون هناك توزيع لنتاج رؤوس الاموال المنقوله من قبل جهه معينه:-

ويقصد بذلك التوزيع ان يكون هناك استقبال مبلغ من المال [الايراد من ذمه شخص معين الى ذمه شخص اخر]، سواء تم ذلك الانتقال بحصول

المستفيد على الايراد مباشره او قيد لحسابه فى احد البنوك او تم وضعه تحت تصرفه باى صوره كانت، سواء كان التوزيع ظاهرى او مستتر.

فالعبره اذن بالتوزيع النقدى او العينى بالخارج من ذمه الشخص والداخل الى ذمه المستفيد بايراد له.

ب- ان يترتب على هذا التوزيع اثراء او نفع للمستفيد:-

ويقصد باثراء المستفيد ان يترتب على حصوله اضافه ايجابيه الى ذمته الماليه عما كانت عليه من قبل اجراء التوزيع، فان لم يقترن اجراء التوزيع بالنفع او الاثراء للمستفيد ينعدم الحدث المنشئ للضريبه، ومثال ذلك روؤس الاموال او جزء منه الى المساهمين اثناء حياه الشركه، اذ لايترتب على هذا الرد زياده فى جانب الاصول للمتهم الماليه ومن ثم لايتم اداء الضريبه على كل مايتقاضونه بقدر من رأس المال وانما يدفعون الضريبه على مايزيد على ذلك.

ج- ان تكون الايرادات الموزعه خاضعه للضريبه اصلا:-

فلا يكفى مجرد ان يكون هناك توزيع يترتب عليه اثراء للمستفيد وانما يستلزم الامر ان تكون تلك المبالغ الموزعه داخله ضمن نطاق الايرادات الخاضعه لهذه الضريبه تطبيقا لقاعده قانونيه الضريبه، حيث قد يكون ايراد غير خاضع للضريبه اصلا او معفى منها.

٢/٣ الايرادات الخاضعه للضريبه على رؤوس الاموال المنقوله:-

يتحدد نطاق الضريبه بثلاثه عناصر ذات طبيعه وصفيه اولها وجود ماده خاضعه للضريبه وثانيها وجود شخص طبيعى تفرض عليه الضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله التى يمتلكها، وثالثهما تحقق الواقعه المنشأه للضريبه والتى تتمثل فى توزيع الايراد الخاضع على المستفيد وقت التوزيع بوجه عام ليست هناك مشاكل تذكر للعنصرين الاخيرين، وانما حجز الزاويه فى تحديد نطاق الضريبه يتمثل فى الماده الخاضعه للضريبه، وهذا ما اهتم به المشرع الضريبى حيث اشار الى الأيرادات الخاضعه للضريبه على سبيل الحصر فى ١١ بند تعتبر فى مجموعها من قبيل الأيرادات المعبره عن النتاج البحت لرأس المال- دوريا او عرضيا .

وتلك الأيرادات المحدده لهذا النظام يمكن ادراجها ودمجها فى اربعه بنود رئيسيه هى:-

١/٣/١ نتاج السندات واذون الخزانه والقروض [بند ١، ٢].

٢/٣/٢ توزيعات الشركات والمنشأت التى لاتعمل فى مصر [بند ٣، ٤].

٣/٣/٤ فوائد الديون والودائع والتأمينات [بند ٥، ٦].

٣/٣/٢ مقابل الحضور للمساهمين: [بند ٧]

٥/٣/٤ مكافآت اعضاء مجلس الاداره او المراقبه [بند٨، ٩، ١٠، ١١].

وفيما يلى استعراض للايرادات التى تسرى عليها الضريبه كما وردت بنودها فى الماده [١] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٢/٣/١ نتاج السندات واذون الخزانه والقروض:-

من المعلوم ان السندات هى عباره عن صكوك قروض طويله الاجل تصدرها الحكومه او المجالس المحليه والهيئات العامه او الشركات، وهى تتضمن تعهدا منها برد قيمتها فى تاريخ محدد وسداد فائده معينه بسعر معين فى فترات محدده.

أما اذون الخزانه فهى ايضا صكوك ولكنها تمثل قروض قصيره الاجل، ولاتتجاوز سنه واحده وتصدرها الحكومه لسد احتياجاتها الماليه العاجله [لمواجهه عجز الموازنه العامه، او لتمويل عمليه معينه.

فى حين ان القروض تمثل مبالغ تحصل عليها جهات مقترضه- وهى عاده اشخاص القانون العام وشركات الاموال من الدائنين ولايتم اصدار سندات بها، ومن جهه اخرى فان ثمه فرق بين مفهوم القروض ومفهوم الديون التى يتحدد بالبنود [٥، ٦] فى ان الاولى يعقدها اشخاص القانون العام وشركات الاموال فى حين ان الاخيره تطلق على المعاملات التى تتم بين الافراد او شركات الاشخاص.

وينص البند الاول من الماده الاولى من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ على ان :

"تسرى الضريبه على الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات واذون الخزانه ومايدفع من مكافات التسديد عن الانصبه الى حاملى السندات وغيرهم من

الدائنين" .

ويتضح من ذلك النص ان القيم المذكوره فى هذا البند هى السندات واذون الخزانه كذلك ينص البند الثانى من الماده الاولى من القانون على مايلى:-

"بان تسرى الضريبه على فوائد القروض على اختلاف انواعها التى تصدرها او تعقدها الحكومه او وحدات الحكم المحلى او الاشخاص الاعتباريه او المنشأت بصفه عامه او تكون مطلوبه لديها باى صفه كانت" .

بناء على ذلك يمكن تصنيف نتاج السندات واذون الخزانه والقروض والفوائد والتسديدات والتى تأخذ عاده صوره مختلفه تنحصر اما بصفه دوريه او بصفه عارضه على النحو التالى:-

١- الفوائــــد :-

وهى المبالغ التى تدفع للدائن [فضلا عن اصل الدين ذاته] وتسرى الضريبه على كافه انواع الفوائد سواء اكانت دوريه او غير دوريه وكانت فى شكل نقدى او شكل عينى بصوره مباشره او بصوره غير مباشره، ولعل ذلك مادعا المشرع الى اضافه تعبير وغيرها الى فوائد السندات فى البند [١]، وقد ثار خلاف فى الراى حول كلمه وغيرها حيث يرى البعض ان استرداد القيمه الاسميه لقيمه السند الاسميه تدخل ضمن الايرادات الخاضعه للضريبه، الا ان هذا فى الواقع يعتبر سدادا لقيمه السند الاسميه اى سداد لرأس المال نفسه ولايخضع للضريبه ولايندرج تحت كلمه وغيرها اذ انه لايعتبر

نتاجا للسند

٢- مكافآت التسديد :-

وهى نوع من الدخول العرضيه التى يمكن ان تغلها السندات واذون الخزانه وتتمثل فى الفرق بين القيمه المسدده للسند والقيمه الاسميه، وبتعبير اخر فان الضريبه تسرى على الفرق بين القيمه الاسميه للسند والقيمه المدفوعه او المقبوضه بغض النظر عن سعر السند فى السوق، بوجه عام قد تأخذ مكافأه التسديد أحد أمرين:-

أ- فى حالهُ رد السند بقيمه تفوق قيمته الاسميه:-

ومثال ذلك ان تكون القيمه الاسميه للسند ٢٠٠ جنيه وتتعهد الجهه المصدره له برده على اساس ٢١٠ جنيه، ففى هذه الحاله تسرى الضريبه على مقدار الزياده التى يستفيد بها صاحب السند وهى ١٠ جنيه.

ب- فى حاله اصدار السند باقل من قيمته الاسميه:-

ومثال ذلك اصدار احد الشركات سندات تبلغ قيمه السند الاسميه ١٠٠ جنيه فى حين ان المكتتبون قد قاموا بسداد مبلغ ٩٥ جنيه فقط للسند الواحد، وعند انتهاء مده السند قامت الشركه بسداد القيمه الاسميه لكل سند وهى ١٠٠ جنيه، وفى هذه الحاله فان الفرق بمقدار خمسه جنيهات يطلق عليها مكافأه التسديد وتخضع للضريبه.

٣- الانصبـــه:-

وهى عباره عن جوائز او مكافأت تعطى لبعض السندات بطريقه القرعه فوق الفائده المستحقه على قيمه السند ذاته، وبذلك فهى تتميز عن مكافأه التسديد التى تعطى لكافه السندات، ومثال ذلك النصيب الذى تمنحه بعض شهادات الاستثمار التى يصدرها البنك الاهلى المصرى، ويترتب على ذلك خضوع هذه المبالغ للضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله.

٢/٣/٢ توزيعات الشركات والمنشأت التى لاتعمل فى مصر:-

ينص البند[٣٣] من الماده الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بسريان الضريبه على رؤوس الاموال المنقوله على:-

"مايحصل عليه المصريون او الأجانب المقيمون عاده فى مصر سواء كانوا من الافراد او الجهات المنصوص عليها فى البند [٢] من ارباح وفوائد او تسديدات او استهلاكات لراس المال اثناء حياه الشركه، او فوائد تصفيه ناتجه عن مساهمتهم فى شركات او منشأت اجنبيه لاتعمل فى مصر وفى شركات مصريه تعمل فى الخارج ولاتخضع للضريبه على شركات الاموال، كما تسرى على مايحصل عليه الافراد والجهات المشار اليها نظير رد او تسديد او استهلاك حصص التاسيس او حصص اصحاب النصيب اذا تم ذلك قبل حل الشركه او تصفيتها"

كما ينص البند الرابع من نفس الماده على ان تسرى الضريبه على:-

" مايحصل عليه الافراد والجهات المنصوص عليهم فى البند السابق من فوائد وايرادات عما يملكون من سندات واوراق ماليه اجنبيه حكوميه وغيرها من القيم الماليه الاجنبيه"

ويتضح من هذين النصين ان هناك ثلاثه بنود تقتضى الدراسه الاول ويرتبط بالجهات التى تخضع توزيعاتها للضريبه والباقى متعلقه بالاشخاص الذين يتلقون هذه التوزيعات، والثالث يرتبط بنوع التوزيعات التى تتم بمعرفه هذه الشركات الاجنبيه·

أ- الشركات والمنشأت التى لاتعمل فى مصر وتخضع توزيعاتها للضريبه:-

وقد حدد المشرع هذه الشركات على النحو التالى:-

١- شركات او منشأت اجنبيه لاتعمل فى مصر·

٢- شركات مصريه تعمل فى الخارج ولاتخضع للضريبه على شركات الاموال·

والاصل الا تخضع توزيعات الشركات او المنشأت التى لاتعمل فى مصر للضريبه المصريه على ايرادات القيم المنقوله نظرا لان تلك الشركات ليست مصريه الجنسيه [التبعيه الاساسيه] كما انها لاتزاول نشاطات فى مصر [التبعيه الاقتصاديه]·

ويمكن القول بأن السبب فى خضوع هذه التوزيعات للضريبه فى ان تلك التوزيعات تعتبر ايرادات ناتجه عن استثمار رؤوس اموال مصريه فى الخارج، وحيث يشترط لسريان الضريبه ان يحصل على هذه التوزيعات مساهم مصرى او اجنبى مقيم عاده فى مصر سواء اكان شخصا طبيعيا او معنويا·

ب- الاشخاص الخاضعون للضريبه[الذى يتلقون التوزيعات]:-

حتى تخضع التوزيعات التى تجريها الشركات الاجنبيه التى لاتعمل فى مصر، يجب ان يكون الاشخاص الذين يتلقون هذه التوزيعات اما من المصريين او من الأجانب المقيمين عاده فى مصر.

وبالنسبه للاشخاص المصريين لايهم مكان توطنه او اقامته حتى تسرى عليه الضريبه، حيث يأخذ المشرع بالنسبه لهذا النوع من التوزيعات بمبدأ التبعيه السياسيه اما بالنسبه للاجانب فيشترط لكى تسرى الضريبه عليهم ان يكون مقيمين عاده فى مصر، وتحديد شرط الاقامه امر موضوعى تكشف عنها ظروف كل حاله او العرف السائد.

أ- التوزيعات الخاضعه للضريبه:-

يمكن حصر الايرادات الخاضعه للضريبه على رؤوس الاموال المنقوله من توزيعات الشركات التى لاتعمل فى مصر فى ناتج الاسهم او رد حصص التأسيس او حصص اصحاب النصيب وفوائد او ايرادات القيم الماليه الاجنبيه.

ناتج السهم:-

أ- الارباح:-

يقصد بالأرباح هنا العائد الذى يوزع على المساهمين بصفه دوريه، ويعتبر ايرادا خاضعاً للضريبه، فالضريبه تسرى على الربح الموزع سواء كان نقدى او عينى ام غير مباشر [مستتر] سواء كان سنه معينه ام عن سنوات سابقه، فالواقعه المنشئه للضريبه اذن هى اجراء التوزيع.

ب- الفوائـــد :-

الاصل ان السهم يدر ربحا ولايستحق فائده ولكن بعض الشركات قد تلجأ الى النص فى نظامها الاساسى على منح المساهمين فائده ثابته سواء حققت ارباحا او لم تحقق تشجيعا للمساهمين على الاكتتاب فى اسهم الشركه بغرض تحقيق اهداف معينه، وتخضع تلك الفوائد التى تدرها الاسهم بدورها للضريبه.

ج- التسديدات او الاستهلاكات لرأس المال [الاسهم] اثناء حياه الشركه:-

استخدم المشرع اصطلاح التسديدات واصطلاح الاستهلاكات كمترادفين، وفى راى المؤلف انه كان الاحرى على المشرع استخدام اصطلاح رد بدلا من تسديد وذلك منعا للغلط وسوء الفهم الذى يمكن ان يحدث بين هذه التسديدات ومكافأه التسديد والتى ينص عليها البند الاول من هذه الماده.

والاصل الا يتم الرد او الاستهلاك للاسهم الا عند انقضاء الشركه وفى تلك الحاله لاتخضع للضريبه، لانها بمثابه رد لرأس المال، لكن يمكن ان يحدث ان تقوم بعض الشركات باجراء ردا واستهلاك اثناء حياه الشركه ويتم تمويل الرد عن طريق جزء من ارباحها او احتياطاتها، وفى تلك الحاله تخضع التسديدات او الاستهلاك للضريبه.

بتعبير اخر فان المقصود برد رأس المال او استهلاكه اثناء حياه الشركه هو رد مبلغ يعادل راس المال او جزء منه مع بقاء رأس مال

الشركه دون تخفيض فى قيمته على ان يظل كدين فى ذمه الشركه امام الغير، وبذلك يكون سداد واستهلاك رأس المال بمثابه توزيعات مقنعه للارباح، لاتتم الا اذا وجد لدى الشركه احتياطات او ارباح مرحله من سنوات سابقه، وعلى ذلك فهى لاتمس رأس المال والذى يعتبر اساسا ضمانا عاما للمساهمين.

أما الحاله التى يتم فيها سداد او استهلاك رأس المال وتكون مصحوبه بتخفيض فعلى فى قيمه رأس المال بالدفاتر، فلا تسرى عليها احكام هذه الضريبه، هذا وينتقل عبء الاثبات فى هذه الحاله على عاتق المستفيد من التوزيع.

د- فائض التصفيه:-

ويقصد به الفائض الذى يتحقق عند تصفيه الشركه او انقضائها لاى سبب من الاسباب، ولايتحقق ذلك الابقدر سداد جميع التزامات الشركه قبل الغير، وتسرى الضريبه على هذا الفائض سواء وزع نقدا او عينيا.

والعبره فى تحديد فائض التصفيه الخاضع للضريبه بالقيمه الاسميه للاسهم وليس بقيمتها السوقية وقت التصفيه، ولاينظر كذلك الى مادفعه المساهم فى سوق الاوراق الماليه ثمنا لاسهمه.

ومثال ذلك اذا دفع مساهم ٢٠ جنيها ثمنا لسهم قيمته الاسميه ١٠ جنيهات، وتمت تصفيه الشركه فحصل عن فائض التصفيه على هذا السهم بمبلغ أربعه جنيه، فانه يعتبر من وجهه النظر الضريبيه قد حصل على ايراد

خاضع للضريبه مقداره الاربعه جنيهات [٢٠- ١٤]، ومن وجهه نظر المساهم فقد حقق خساره مقدارها سته جنيهات [٢٠- ١٤]٠

٢- رد او تسديد استهلاك حصص التأسيس او حصص اصحاب النصيب

قبل حل او تصفيه الشركه:-

وقبل توضيح المعنى المقصود برد او تسديد استهلاك حصص التأسيس، يجب ان يتم ايضاح ماهو المقصود بحصص التأسيس وكيفيه تحديد القيمه الاصليه لها٠ يقصد بحصص التأسيس هي الحصص التي تمنحها الشركه لبعض الاشخاص او الهيئات مقابل تنازل اي منهما للشركه عن التزام ممنوح من الحكومه او عن حق من الحقوق المعنويه، وهي تعطى اصلا للمؤسسين الذى يقدمون للشركه خدمات هامه كحق اختراع أو احتكار او تصميم هندسى، كما قد تكون مقابل الاسم التجارى او الشهره والسمعه او ثقه الجمهور فى هؤلاء الاشخاص وفى كفايتهم، وتعطى تلك الحصص لاصحابها حق الحصول على جزء معين من ارباح الشركه يحدد فى قانونها الاساسى ولاتدخل هذه الحصص فى رأس المال لان اصحابها لايقدمون للشركه اموالا نقديه او عينيه تضاف الى راس المال، بل يقدمون خدمات او حقوق معنويه وتخضع المبالغ التى توزع من ارباح الشركه على اصحاب هذه الحصص للضريبه٠

اما عن كيفيه تحديد قيمه تلك الحصص فمن المعروف انه ليس لها قيمه اسميه اذ تمنحها الشركه مجانا، وعليه تحدد لها الشركه قيمه اصليه فى تاريخ اصدارها حسب الخدمه التى قدمت او اديت للشركه، ولكن فى حاله عدم

تحديد قيمتها الاصليه لمصلحه الضرائب ان تلجأ الى تقدير قيمتها حسب ماقدم صاحب الحصه [حق احتكار، امتياز، حق معنوى] وذلك فى تاريخ اصدار هذه الحصص ويمكن للشركه الاعتراض على تقدير المصلحه أمام القضاء

أما رداً أو تسديد او استهلاك حصص التأسيس او حصص اصحاب النصيب وهم الاشخاص الذين يقدمون للشركه عند انشائها خدمات خاصه مقابل نصيب معين فيما تحققه الشركه من ارباح، واذا ماكانت هذه الحصه هى عملهم فقط، يعد مقدم تلك الحصه ايضا من اصحاب النصيب.

فهو عباره عن عمليه شراء الشركه لهذه الحصص من اصحابها والغائها لاعتبارات ماليه، وذلك اثناء حياه الشركه، وتسرى الضريبه فى هذه الحاله على الفرق بين ثمن شراء الحصه وبين قيمتها الاصليه.

واذا ماالغيت هذه الحصص قبل حل الشركه او تصفيتها فلا يجوز اشتراك من كانوا يحوزونها فى فائض التصفيه عند انقضاء الشركه. اما اذا ظلت هذه الحصص فى حوزتهم دون الغاء حتى تصفيه الشركه فانهم عاده مايمنحون عوضا عنها سندات تعتبر بمثابه فائض تصفيه وتخضع فى هذه الحاله للضريبه.

٣- فوائد وايرادات القيم الماليه الاجنبيه:-

ينص البند الرابع من الماده الاولى من القانون على سريان الضريبه على "مايحصل عليه الافراد والجهات المنصوص عليهم فى البند الثالث من

فوائد وايرادات عما يملكون من سندات واوراق ماليه أجنبيه حكوميه وغيرها من القيم الماليه الاجنبيه" ٠

ويتضح من نص البند أن الجهات التى تسرى عليها الضريبه هى الحكومه ووحدات الحكم المحلى والاشخاص الاعتباريه والشركات والمنشأت بصفه عامه أما الافراد فهم المصريون والاجانب المقيمون فى مصر عاده، وهؤلاء جميعا يخضعون للضريبه عن الفوائد والايرادات من قيم ماليه اجنبيه اخرى٠

وتجدر الاشاره الى ان اعفاء ايرادات تلك الاوراق من الضريبه فى بلدها الاصلى لايمنع سريان الضريبه عليها٠

٢/٣/٣ فوائد الديون والودائع والتأمينات:-

تناول البند الخامس والسادس من الماده [١١] هذا الموضوع على النحو التالى بند [٥] من الماده [١] نص على:-

"تسرى الضريبه على فوائد الديون ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقديه متى كانت مطلوبه لمصريين ولاجانب مقيمين عاده فى مصر ولو كانت الفوائد ناتجه عن اموال مستثمره فى الخارج"

[بند ٦] من الماده [١] ينص على:-

"فوائد الديون ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقديه فى مصر متى كانت مطلوبه لاجانب غير مقيمين عاده" ٠

من تلك النصوص يمكن تبويب الايرادات الوارده فى النصين السابقين على النحو التالى:-

١- طبيعه الديون والودائع والتأمينات الخاضعه للضريبه:-

١- فوائد الديون:-

الدين فى مدلوله المتعارف عليه هو مبلغ من المال فى رقم مدين يلزم برده فى الأجل المحدد للدائن مضافا اليه الفوائد محل الاتفاق،[٦٢] وبذلك تسرى الضريبه على هذه الفائده التى يدفعها المدين فوق الدين ايا كان مصدره، وايا كان الشكل الذى تتخذه هذه الفائده سواء دفعت نقدا كما هى الحاله الغالبه، او دفعت فى شكل اخر كما لو كان الدين مضمونا برهن حيازى وتم الاتفاق على ان يحصل الدائن على اجره العقار المرهون، وايا كان مواعيد سداد تلك الفائده، كذلك بغض النظر عن مشروعيتها[٦٣].

٢- فوائد الودائع:-

ويقصد بالودائع الاشياء التى يتسلمها شخص من اخر ليحفظها طرفه على ان يقوم بردها، ولكن يشترط لسريان الضريبه ان تكون الوديعه نقديه سواء كانت لاجل معين او تحت الطلب [وغالبا ماتكون فوائد الودائع هى نتيجه للتعامل مع البنوك ومافى حكمها لانها هى التى تقبل الودائع وتدفع عنها فوائد، واذا لم تكن الودائع نقديه ونجم عنها فوائد فانها لاتخضع للضريبه[٦٤].

ويرى المؤلف فى هذا الصدد اعاده النظر فى هذا الشرط حيث

لامبرر للتفرقه بين الودائع النقديه او غير النقديه حيث ان العبره للعائد الناتج من الودائع ذاتها طالما كان هناك قابليه للتقويم بالنقود للعائد.

٣- فوائد التأمينات النقديه:-

ويقصد بالتأمينات النقديه تلك المبالغ التى يقوم بها بعض الاشخاص بايداعها لدى الغير ضمانا لتنفيذ مقدار التزام ايا كان صفه هذه التأمينات النقديه، فهذه التأمينات قد تدر فائده على الشخص الذى قدم التأمين، من ثم تخضع هذه الفوائد للضريبه ومثال ذلك التأمينات التى يقدمها المقاولون أو موردوا الهيئات العامه او الشركات- ضمانا لحسن قيامهم بما يعهد اليهم من مشروعات وتوريدات.

الاشخاص الخاضعين للضريبه:-

وجدير بالبيان فان المشرع قد افترض أمرين لسريان الضريبه على فوائد الديون والودائع والتأمينات النقديه هى:-

١- تستحق الضريبه اذا كانت الفوائد الموضحه بعاليه مطلوبه لمصريين او اجانب مقيمين عاده فى مصر سواء كانت هذه الفوائد ناتجه عن اموال مستمره فى مصر او فى الخارج.

٢- تستحق الضريبه ايضا اذا كانت الفوائد مطلوبه لاجانب غير مقيمين عاده فى مصر بشرط ان تكون ناتجه عن اموال مستثمره فى مصر.

٢/٣/٤ مقابل الحضور للمساهمين:-

ينص البند السابع من الماده [١١] على سريان الضريبه على:

"مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبه انعقاد الجمعيات العموميه"، ويقصد بمقابل الحضور المبالغ التى تصرف لمن يحضر من المساهمين فى الجمعيات العموميه، ويرى المؤلف بان بدل الحضور لايعتبر ايرادا بالمعنى المحاسبى او الضريبى لانه لايمنح ولايصرف لجميع المساهمين وانما يعطى لمن يحضر منهم فقط، او لمن يمثلهم فى الجمعيه تغطيه لمن يتحملونه من نفقات فى سبيل الحضور.

والجدير بالبيان فانه يفهم من النص مايلي:-

- ان استحقاق الضريبه مرتبط بتوافر الدفع الفعلى لمقابل الحضور للمساهمين اللذين حضروا او مثلوا فى الجمعيه العموميه.
- ان اصطلاح المساهمين الذى ورد فى النص قد جاء عاما دون تخصيص، من ثم فانه يشمل كافه المساهمين فى جميع شركات الاموال.
- يخضع مقابل الحضور كليه للضريبه- كايراد اجمالي- ودون خصم ايه نفقات يكون قد تحملها المساهم او من يمثله فى سبيل الحضور او غيرها من المصروفات.

٢/٣/٥ مايتقاضاه اعضاء مجالس الاداره والمديرين فى الشركات الخاضعه للقانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ والقانون رقم ٢٣٠ لسنه ١٩٨٩:-

أشار البند الثامن والتاسع والعاشر من الماده الاولى على المعامله الضريبيه للمبالغ التى يحصل عليها اعضاء مجالس الاداره والمديرين فى

الشركات الخاضعه لاحكام القانون رقم ١٥٩ لسنه ٨١[٦٥]. فتناول البند الحادى عشر من الماده الاولى تحديد المعامله الضريبيه للمبالغ التى يحصل عليها اعضاء مجلس الاداره المصريه فى الشركات الخاضعه لاحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنه ١٩٨٩ باصدار قانون الاستثمار[٦٦].

أ- مايتقاضاه أعضاء مجالس الاداره في الشركات الخاضعه للقانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١:-

يمكن القول بان المعامله الضريبيه لرؤساء واعضاء مجالس الاداره والمراقبه فى شركات القطاع الخاص الخاضعه للقانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ [وهى شركات للمساهمه وشركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده] تحكمها قاعده عامه نص عليها البند الثامن من الماده الاولى من القانون، وهى قاعده مقيده كما نص عليها المشرع فى البند التاسع والعاشر من نفس الماده على النحو التالى:-

١- مايحصل عليه اعضاء مجلس الاداره والمديرين:-

ينص البند الثامن من الماده [١١] على سريان الضريبه على:-

"مايمنح الأعضاء مجلس الاداره فى شركات المساهمه والمديريون واعضاء مجالس المراقبه او الرقابه من المساهمين فى شركات التوصيه بالأسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده من المرتبات وبدلات الحضور وطبيعه العمل وغيرها من البدلات والهبات الاخرى على اختلاف أنواعها.

من هذا النص يتضح أن مايحصل عليه أعضاء مجالس الاداره [شركات

المساهمه] او المديرين او اعضاء مجلس الرقابه [شركات التوصيه بالاسهم] أو المديرين او اعضاء مجالس المراقبه [الشركات ذات المسئوليه المحدوده] من المبالغ. يخضع كقاعده عامه للضريبه على ايرادات القيم المنقوله سواء اخذت هذه المبالغ من ارباح الشركه او من غيرها، وسواء أكانت هذه المبالغ تأخذ شكل نسبه من الارباح او شكل المرتب كمكافأه او اتعاب او مقابل حضور الجلسات، وتسرى الضريبه على هذه المبالغ سواء تم توزيعها فى صوره نقديه او فى صوره عينيه كالمساكن المجانيه او تخصيص سياره للتنقلات المجانيه.

وتبدو الحكمه من خضوع هذه المبالغ التى يحصل عليها اعضاء مجالس الاداره فى شركات القطاع الخاص هو مواجهه ماتقوم به هذه الشركات من توزيع مبالغ كبيره على هؤلاء الاعضاء فى صوره مقابل خدمات او استشارات حتى لاتخضع للضريبه.

وقد استقر قضاء محكمه النقض على اخضاع مايتقاضاه مجالس اداره الشركات من مبالغ نظير اعمال وخدمات يؤدونها للشركه كوظيفه مستشار او محامى او محاسب او خبير فنى[٦٧].

وتجدر الاشاره فيما يتعلق باشتراك العاملين الوجوبى فى اداره الشركات المساهمه،[٦٨] الى خضوع الموظف الذى يجمع بين وظيفه بالشركه وعضويه مجلس ادارتها الى نوعين من الضرائب، الضريبه على المرتبات بالنسبه لما كان يتقاضاه من مرتبات وما فى حكمها قبل تعيينه عضوا فى

مجلس الاداره، والضريبه على القيم المنقوله بالنسبه لما يمنح له كعضو مجلس اداره فوق ذلك المرتب- من مقابل حضور الجلسات والمكافآت[٦٩].

٢- مايحصل عليه اعضاء مجلس الاداره المنتدبين للاداره والمديريون من عملهم الاداري:-

وينص البند التاسع من الماده [١] على سريان الضريبه على:-

"المرتبات والمكافآت والاجور والمزايا النقديه والعينيه وبدلات الحضور وطبيعه العمل التي يحصل عليها رؤوساء واعضاء مجالس الاداره والمنتدبون او المديرون زياده على المبالغ التي يتقاضاها اعضاء مجالس الاداره الاخرون، وذلك مقابل عملهم الاداري فيما يزيد عن ٥٠٠٠ جنيه في السنه لكل منهم وذلك دون الاخلال بحكم البند [٤] من الماده [٥٥] من هذا القانون.

ويتضح من النص السابق مايخضع للضريبه، والمبالغ التي يمكن ان تخضع للضريبه ايضا.

أ- من يسرى عليهم الضريبه:-

١- رؤساء واعضاء مجالس الاداره والمنتدبين في الشركات المساهمه وهم من يقومون بالعمل الفعلي في هذه المجالس، اذ انه في العاده يقوم المجلس بانتداب رئيسا له واعضاء للقيام بالاداره الفعليه بناءا على اختصاصات محدده من قبل المجلس.

٢- المديريون في شركات المساهمه وهم كما سبق الذكر من يتم اختيارهم من بين اعضاء مجلس الاداره في هذه الشركات لاداره الشركه ويخضعون

عما يتقاضونه للضريبه.

ب- المبالغ الخاضعه للضريبه:-

١- المرتبات والمكافآت والاجور والمزايا النقديه والعينيه وبدلات الحضور وطبيعه العمل التى يتقاضاها الاشخاص الموضحين بعاليه وذلك بالشروط التاليه[٧٠]:-

١- ان تكون هذه المبالغ مقابل عملهم الادارى.

٢- ان تكون المبالغ التى يتقاضونها زياده على المبالغ التى يتقاضاها اعضاء مجلس الاداره الاخرون.

٣- ان تزيد هذه المبالغ عن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، اذ ان مايخضع للضريبه طبقا لحكم هذا البند مايزيد على ٥٠٠٠ جنيه من هذه المبالغ.

ولايضاح ماتقدم يمكن افتراض المثال التالى:-

بلغ جمله ماحصل عليه عضو منتدب فى احدى الشركات المساهمه خلال سنه ١٩٩٠ بصفته عضو مجلس اداره منتدب لاداره الشركه مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه منها مبلغ ٤٠٠٠ جنيه بدل تمثيل واستقبال، وكان ماحصل عليه زميله العضو غير المنتدب مبلغ ٣٠٠٠ جنيه فتكون المعامله الضريبيه لهذا العضو المنتدب على النحو الاتى:-

أ- ال٣٠٠٠ جنيه تخضع للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله طبقا لنص البند [٨] من الماده [١] من القانون.

ب- ال٥٠٠٠ جنيه التاليه تخضع للضريبه على المرتبات طبقا للبند [٤]

من الماده [٥٥] من القانون مع مراعاه الشروط الوارده فى هذه الماده والخاصه بالشركات المساهمه·

ج- ال٢٠٠٠ جنيه المتبقيه مما تقاضاه [بخلاف بدل التمثيل والاستقبال،] تخضع للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله طبقا لنص البند [٩] من الماده [١]·

د- ال١٠٠٠ التى تزيد عن مبلغ ٣٠٠٠ جنيه المنصرفه له كبدل تمثيل واستقبال تخضع للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله طبقا لحكم البند ١٠ من الماده [١] اما ال٣٠٠٠ فهى معفاه من الضرائب·

٣- مايحصل عليه رؤوساء واعضاء مجالس الاداره المنتدبين او المديريون من بدلات تمثيل واستقبال:-

ينص البند العاشر من الماده الاولى على سريان الضريبه على:-

بدلات التمثيل والاستقبال التى يحصل عليها رؤوساء واعضاء مجالس الاداره المنتدبين او المديرون فى الشركات المنصوص عليها فى البند [٨] وذلك فيما يزيد عن ٣٠٠٠ جنيه لكل منهم·

يتضح من النص السابق سريان الضريبه على بدلات التمثيل والاستقبال بالشروط التاليه:-

١- ان يحصل عليها رؤساء واعضاء مجالس الاداره المنتدبين او المديرون فى الشركات المساهمه وشركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدده·

٢- ان تتجاوز هذه المبالغ ٣٠٠٠ جنيه اذ ان الضريبه تسرى على مايزيد

على هذا المبلغ.

ب- مايتقاضاه اعضاء مجالس الاداره فى الشركات الخاضعه للقانون رقم ٢٣٠ سنه ١٩٨٩[٧١]:-

ينص البند [١١] من الماده الاولى من القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ على سريان الضريبه على مايؤخذ من ارباح الشركات الخاضعه لاحكام القانون رقم ٤٣ سنه ١٩٧٤ باصدار نظام استثمار المال العربى والاجنبى والمناطق الحره- اعضاء مجالس الاداره المصريين، وكذلك كل مايمنح لهم بايه صفه كانت من بدل تمثيل او مقابل حضور جلسات او مكافأت او اتعاب اخرى، وتسرى الضريبه فى هذه الحاله بواقع النصف وذلك خلال مده الاعفاء الضريبى المقرر للمشروع دون الاعتداد باى اعفاء مقرر فى قانون اخر.

ومن النص يتضح سريان الضريبه على الاتى:-

١- بدل التمثيل او مقابل حضور الجلسات او المكافأت او الاتعاب الاخرى.

٢- ان يحصل عليها اعضاء مجالس الاداره المصريين بشركات استثمار المال العربى والاجنبى.

٣- ان يلتزم الممول بالضريبه بواقع النصف خلال مده الاعفاء الضريبى.

ويلزم التفرقه بين موقفين وحالتين هما:-

أ- الموقف خلال فتره الاعفاء الضريبى:-

١- اذا كان العضو من المصريين:

يخضع كافه مايمنح باى صفه كانت للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله بواقع النصف كما سبق الذكر، وفى هذا الخصوص فقد اثير خلاف يدور حول المقصود بعباره "بواقع النصف" [حيث ان الخضوع فى فتره الاعفاء هو نصف السعر الضريبى فقط اى يكون بمقدار ١٦٪ وليس ٣٢٪].

حيث يرى البعض فى هذا الصدد ان المقصود هو تطبيق سعر الضريبه الكامل [٣٢٪] على نصف الايراد بدلا من نصف السعر على الايراد. ويرى المؤلف ان النص واضح، ويؤكد ان تحديد مقدار الضريبه المستحقه فى حاله فتره الاعفاء على اساس نصف الضريبه المستحقه على تلك المبالغ وترجع اهميه تفسير ذلك النص بوضوح لما يرتبط بتحديد مايدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل، حيث طبقا للتفسير غير السليم يدخل نصف الايراد فقط ضمن وعاء الضريبه، بدلا من دخوله كاملا، ومن جهه اخرى فان فرض الضريبه بواقع نصف السعر [١٦٪] يتمشى مع ماجاء بنص القانون حيث ان عباره النصف جاءت لاحقه لكلمه الضريبه وبالتالى فهى تنصرف اليها وليس الى الايراد.

اما بخصوص عضو مجلس الاداره المنتدب فيخضع كل مايحصل عليه مثل بقيه الاعضاء العاديين للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله بواقع نصف سعر هذه الضريبه، اما مايحصل عليه نظير عمله الادارى فوق مايحصل عليه الاعضاء العاديين فيخضع للضريبه على المرتبات. وفقا للفقره الرابعه من الماده [٥٥] من القانون، اما مبلغ ال٣٠٠٠ جنيه سنويا الذى

يمنح لهذا العضو فوق مبلغ ٥٠٠٠ جنيه كبدل التمثيل والاستقبال فلا يسرى بشأنه البند [١٠] من الماده الاولى للقانون الا بعد انتهاء مده الاعفاء الضريبى المقرره للشركه.

٢- اذا كان العضو من الاجانب:-

يعفى كل مايمنح له من الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله وفقا للماده ١٦ من القانون رقم ٤٣ سنه ١٩٧٤، اما عضو مجلس الاداره المنتدب فيعامل على النحو السالف الذكر فى حدود مايمنح له مثل بقيه الاعضاء العاديين، اما مايحصل عليه نظير عمله الادارى اى فوق مايحصل عليه الاعضاء العادين فيخضع للضريبه على المرتبات وفقا للشروط والاوضاع المبينه فى الفقره الرابعه من الماده ٥٥ من القانون.

٣- اذا كان العضو يمثل شخصا اعتباريا:-

وقد اثيرت بشأنهم عده خلافات انتهت الى مايلى[٧٤]:-

- ان الشخص الاعتبارى هو عضو مجلس الاداره باعتباره المساهم الفعلى وبالتالى يخضع كل مايمنح له الى الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله بواقع نصف السعر اذا كان مصريا، ويعفى من هذه الضريبه اذا كان أجنبيا.
- الشخص الطبيعى الممثل للشخص الاعتبارى يعتبر فى حكم علاقته القانونيه بالشخص الاعتبارى كعلاقه اجير برب عمل، وعلى ذلك فان مايتقاضاه هذا الممثل والاجير من الشخص الاعتبارى- رب العمل- فى هذا الخصوص يخضع للضريبه على المرتبات.

ب- الوضع بعد انتهاء فتره الاعفاء الضريبى:-

تعامل المبالغ التى يحصل عليها اعضاء مجالس اداره تلك الشركات فى هذه الحاله، بنفس معامله اقرانهم فى شركات الاموال الاخرى، بتعبير اخر فى حاله زوال هذا الاعفاء يتم اقتضاء الضريبه كامله دون اى تخفيض فى المعامله الضريبيه لما يتقاضاه اعضاء مجالس الاداره الخاضعه للقانون ٢٣٠ لسنه ١٩٨٩.

من ناحيه اخرى تنص الماده ١١ من القانون رقم ٢٣٠ سنه ١٩٨٩ على:-

"انه تعفى من الارباح التى توزعها المشروعات الخاضعه لاحكام هذا القانون من الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله ومن الضريبه العامه على الدخل".

وباستقراء هذا النص بالاضافه الى نص الماده ١١ من البند [١] للقانون الضريبى يتضح ان هناك اتجاهين فى تحديد المعامله الضريبيه لما يتقاضاه اعضاء مجالس الاداره فى الشركات الخاضعه للقانون رقم ٢٣٠ سنه ١٩٨٩:-

الاتجاه الاول ومؤداه: ان نص الماده ١١ من قانون الاستثمار مقيد بنص البند [١١] من الماده الاولى من القانون الضريبى، باعتباره من التشريعات الساريه وفقا لقانون الاستثمار، وحيث ان القانون الضريبى ينص

على الامتداد باى اعفاء مقرر فى قانون اخر.

وذلك الرأى لمصلحه الخزانه العامه حيث تسرى الضريبه على مايتقاضاه أعضاء مجالس اعضاء الاداره المصريين من ارباح المنشأه الخاضعه لقانون الاستثمار بواقع نصف السعر [١٦٪]- وعلى الايراد كله كما سبق الاشاره.

الثاني: اعفاء توزيعات المشروعات الخاضعه لقانون الاستثمار من الضريبه على ايرادات رؤوس الأموال المنقوله وذلك لنص الماده ١١ من قانون الاستثمار المذكور صراحه، وذلك التفسير يكون لمصلحه الممول.

يرى المؤلف انه كان من الافضل الاخذ بالتفسير الذى يكون لمصلحه الممول لانه يتعلق مع اتجاهات سياسه الدوله فى تشجيع الاستثمار، وجلب رؤوس الاموال عن طريق تقديم عديد من المزايا والحوافز الضريبيه طوال فتره الاعفاء المقرر، بغض النظر عن مساواه المعامله الضريبه لاعضاء مجلس الاداره فى هذه الشركات وامثالهم فى الشركات الاخرى التى لاتخضع لقانون الاستثمار هذا من ناحيه، ومن ناحيه اخرى فقد اشار المشرع الى ان الاعفاء الوارد بالماده الرابعه من القانون لاتخل بما هو مقرر من اعفاءات ضريبيه مقرره تحقق قوانين خاصه ومن هنا يتبين خروج المشرع عن هذه القاعده وكان الاجدر به الرجوع الى هذه القوانين والعمل بالاعفاءات المقرره فى نطاقها.

٤/٢ الايرادات المعفاه من الضريبه على رؤوس الاموال المنقولة :-

نظم المشرع عده اعفاءات ضريبيه فى الماده الرابعه من القانون رقم ١٥٧ سنه ١٩٨١ بعض من هذه الاعفاءات كان منصوص عليها فى القانون السابق ، والبعض منها قد تم استحداثها كما سبق الاشاره.

تتمثل تلك الاعفاءات فى تسعه بنود اساسيه يمكن ذكرها على النحو التالى:-

١- فوائد السلفيات والديون والودائع المتصله بمباشره المهنه [بند [١] من القانون].

٢- الفوائد المستحقه على الأرصده الدائنه من الحسابات التى تفتح تنفيذاً لاتفاقيات الدفع بشرط المعامله بالمثل.. [بند [٢] من القانون].

٣- فوائد القروض الخارجيه والتسهيلات الائتمانيه [بند [٣] من القانون]

٤- الفوائد المستحقه على ارصده الحسابات الحره والخاصه [بند [٤] من القانون].

٥- فوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمه المصريه .بند [٥] من القانون].

٦- فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام [بند [٦] من القانون].

٧- فوائد الودائع وحسابات التوفير [بند [٧] من القانون].

٨- المزايا النقديه او العينيه التى يحصل عليها المستأمن او المدخر [بند [٨] من القانون].

٩- نتاج القيم المنقوله الأجنبيه التى تودعها شركات التأمين المصريه فى الخارج [بند [٩] من القانون].

ويمكن للمؤلف تبويب تلك الاعفاءات بالارتباط مع الايرادات الخاضعه للضريبه في الجزء السابق على النحو التالي:-

٢/٤/١ مجموعه الاعفاءات المرتبطه بنتاج فوائد السندات واذون الخزانه والقروض:-

أ- الاعفاءات المرتبطه بفوائد السندات:-

نص القانون على اعفاء بعض فوائد السندات من الضريبه وذلك في البندين الخامس والسادس من الماده [٤] من القانون:-

حيث ينص البند الخامس على ان يعفى من الضريبه:-

"فوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمه المصريه التابعه للقطاع العام او الخاص بما لايزيد على الفائده التي يقررها البنك المركزي على الودائع لدى البنوك لاجال تساوى اجال السندات وذلك بشرط ان تطرح السندات المشار اليها للاكتتاب العام وان تكون اسهم الشركه المصدره لها مقيده في سوق الاوراق الماليه".

وترجع الحكمه من ذلك الاعفاء في تشجيع الاستثمارات عموما ومايمكن ان تسهم به في مجال التنميه. ويعنى ذلك النص وجوب توافر شروط لسريان الاعفاء هي:-

١- ان تكون الشركه المصدره للسندات من الشركات المساهمه المصريه التابعه للقطاع العام او الخاص.

٢- ان لايزيد سعر الفائده على قيمه السند على سعر الفائده الذى يقرره البنك المركزي على الودائع لدى البنوك لاجال تساوى أجال السندات

وعلى ان تكون الاعفاء محدود بهذه السنة ويخضع للضريبه مايزيد عنها.
وعلى سبيل المثال سند مدته ١٠ سنوات نتج عنه فائده بواقع ١٨٪
من قيمته الاصليه وفى نفس الوقت قرر البنك المركزى ان سعر الفائده
على الودائع لدى البنوك والتى تبلغ مدتها ١٠ سنوات ١٥٪ فان
الاعفاء فى هذه الحاله لايسرى الا على نسبه ال١٥٪ فقط وتخضع
الثلاثه الباقيه للضريبه.

٣- ان تطرح السندات للاكتتاب العام.

٤- ان تكون اسهم هذه السندات مقيده فى سوق الاوراق الماليه.

كما نص البند السادس من الماده ٤ على ان تعفى من الضريبه "فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام، وكذلك فوائد السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها راس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجلة لدى البنك المركزى متى كان اصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل مصر".

ويشترط للاستفاده من هذا النص توافر الشروط التاليه:-

١- ان تكون الجهه المصدره لهذه السندات هى بنوك القطاع العام او البنوك التى يساهم فيها راس المال باكثر من ٥٠٪.

٢- ان تكون هذه البنوك مسجله لدى البنك المركزى المصرى.

٢- ان يكون اصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل مصر.

ويرى المؤلف بانه كان يجب على المشرع ان يشترط للاستفاده من تلك الاعفاءات ان تكون تلك المشروعات مما يدخل فى نطاق خطه التنميه حيث ان

ذلك النص قد تم استحداثه بغرض تشجيع الاستثمارات.

ب- الاعفاءات المرتبطه بفوائد القروض:-

نص القانون على اعفاء بعض فوائد القروض والتسهيلات الائتمانيه فى البند الثالث من الماده ٤ من القانون حيث نص على:-

"اعفاء فوائد القروض والتسهيلات الائتمانيه التى تحصل عليها الحكومه او وحدات الحكم المحلى او الهيئات العامه او شركات القطاع العام من مصادر خارج مصر، وقد قرر المشرع اعفاء تلك الفوائد من الضريبه لتسهيل عمليه الحصول على القروض والتمويل الخارجى لاعتبارات التنميه".

ويتضح ان هناك شرطين للاعفاء هما:-

١- ان تكون الفوائد عن قروض او تسهيلات ائتمانيه تحصل عليها جهات معينه [كما وردت على سبيل الحصر].

٢- ان تكون الفوائد على قروض من مصادر خارج مصر، ولم يحدد القانون المصدر بالتحديد، حيث قد يكون حكومه او شركه او فرد اجنبى رغما عن تحديد شخصيه المدين فى النص صراحه.

٢/٤/٢ مجموعه الاعفاءات المرتبه على الفوائد والايرادات والسندات والاوراق الماليه والاجنبيه:-

نص القانون فى البند التاسع من الماده ٤ على اعفاء:-

"الارباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقوله الاجنبيه التى تلتزم الشركات المصريه للتأمين ولاعاده التأمين بايداعها وباستمرارها مودعه بالخارج

طبقا للقوانين الاجنبيه او اتفاقيات اعاده التأمين لتكوين ضمان يوازى حصتها من المخصصات الفنيه او اى التزامات اخرى ناشئه عن عمليات التأمين او اعاده التأمين" ٠

ولايسرى هذا الاعفاء اذا ثبت ان القيم المنقوله الاجنبيه غير مودعه فى الخارج ولاتتمتع به حتى زال الالزام بالايداع٠

وعلى هذا يسرى الاعفاء بعده شروط هى:-

١- ان تكون القيم الماليه مودعه بالخارج عن طريق شركات للتأمين واعاده التأمين٠

٢- ان تكون هذه الشركات ملزمه بايداع هذه القيم طبقاً لقوانين الدول الاجنبيه المودع لها ولديها ويزول الاعفاء بزوال الالزام بالايداع٠

٣- ان يستمر ايداع تلك القيم بالخارج لتكوين ضمان او احتياطى يوازى حصتها فى المخصصات الفنيه او لمواجهه اى التزامات تنشأ عن عمليات التأمين او اعاده التأمين٠

٤- يشترط لسريان الاعفاء بالنسبه لنتاج القيم الماليه والاجنبيه المودعه بالخارج عن طريق هذه الشركات اذا كانت الدول الاجنبيه لاتلزمها بهذا الايداع وصدور قرار من وزير الماليه بالاتفاق مع وزير الاقتصاد بتحديد هذه القيم الماليه٠

ولاشك فان الحكمه من هذا الاعفاء هو طبيعه عمل شركات التأمين واعاده التأمين فحتى تكون أعمالها منتجه يجب ان يتسع نطاقها فى خارج البلاد ٠

ينتقد المؤلف النص السابق من حيث الخلط الذى وقع فيه المشرع بين المخصص والاحتياطى واعتبارهم مترادفين رغماً عن اختلاف المعنى بينهما [الفقره الاولى تم استخدام عباره تكوين ضمان يوازى حصتها فى المخصصات الفنيه٠٠، وفى الفقره الثالثه عباره تكوين ضمان يوازى احتياطى حسابى٠٠، فضلا عن ذلك فمن المعلوم ان اصطلاح الاحتياطى الحسابى قد اختفى من حسابات شركات التأمين واصبح المخصصات الفنيه لعمليات الحياه وتكوين الاموال والمخصصات الفنيه لعمليات التأمين العامه٠٠، بالاضافه لذلك كان الاحرى على المشرع فى حاله عدم الزام الدوله لشركه التأمين بالايداع [حيث يكون الاعفاء فى حدود مايحدده وزير الماليه من قيمه ماليه فى الخارج وفى حاله النشاط فى دوله مايلزم الشركه بايداع قيمه ماليه [يزول الاعفاء بزوال الالتزام حيث لايدع ممارسه الشركه لنشاطها دون ايداع ضمان بالخارج لتغطيه التزاماتها][٧٥]٠

٣/٤/٢ مجموعه الاعفاءات المرتبطه بفوائد الديون والودائع والتأمينات النقديه:-

نص القانون فى البنود الاولى والثانيه والثالثه والرابعه والسابعه من الماده الرابعه من القانون على عده اعفاءات هى:-

أ- حيث نص البند على ان يسرى الاعفاء على:-

فوائد السلفيات والديون والودائع المتصله بمباشره المهنه بشرط ان تكون داخله فى حساب المنشأت المنتفعه لها والكائنه فى مصر، وخاضعه

للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه او الضريبه على ارباح شركات الاموال.

ويتضح من النص ان هناك حكمه للاعفاء وتظهر فى رغبه المشرع فى منع الازدواج الضريبى الذى تتعرض له الارباح الخاضعه للضريبه، ومن جهه اخرى فانه يشترط للتمتع بهذا الاعفاء الشروط التاليه:-

١- ان تكون الفوائد عن سلفيات وديون وودائع متصله بمباشره المهنه. ومن الحالات التى تعتبر متصله بمباشره المهنه على سبيل المثال:-

أ- الفوائد التى تحتسب عند البيع بالتقسيط وكذلك فوائد التأخير التى تحسب على الاقساط التى يتأخر العميل فى دفعها بشرط ان يتناول ذلك البيع بالتقسيط أشياء تدخل فى نطاق عمل الشركه اصلا[٧٦].

ب- فوائد المبالغ المحرر عنها اوراق تجاريه وتكون قيمتها بضاعه او بالحساب الجارى.

ج- فوائد الحسابات الجاريه التى تتوافر فيها الاركان القانونيه للحساب الجارى على ان تنشأ بطبيعه الحال نتيجه عمليات تجاريه او صناعيه.

د- الفوائد التى تحصل عليها البنوك وبيوت التسليف عن السلفيات والديون للغير، وكذلك الفوائد عن ودائع البنوك وغيرها من البنوك الاخرى لارتفاع سعر الفائده بها.

هـ- خصم تعجيل الدفع، وهو خصم يحسب للعملاء مقابل سداد قيمه مشترياتهم قبل مواعيد الاستحقاق المتفق عليها.

٢- ان تكون هذه الفوائد داخله في حساب المنشآت المنتفعه بها وخاضعه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه او الضريبه على ارباح شركات الاموال.

٣- ان تكون هذه المنشأه كائنه في مصر، ولايتطلب ان تكون قد دفعت فعلا هذه الضريبه عن الفوائد المذكوره حتى تتمتع بالاعفاء.

وتجدر الاشاره الى ان الحالات السابقه لم ترد على سبيل الحصر وانما على سبيل المثال، ولاشك ان هناك حالات اخرى ليس من السهل تحديد ماذا كانت الفائده متصله بمباشره المهنه ام لا، ومثال ذلك فوائد القروض التى تعطيها شركات التأمين لعملائها، حيث انها من المفروض ان تتمتع بهذا الاعفاء على اعتبار انها متصله بمباشره المهنه، اذ يجرى على ذلك سواء اعطيت السلف من دائره الاحتياطى الحسابى ام لا [يقصد بذلك الاحتياطى المبالغ التى تضعها شركات التأمين جانبا بحيث اذا اضيفت الى اقساط التأمين وفوائدها كان الناتج كافيا لمواجهه التزامات الشركه قبل المستأمن عند وقوع الحوادث المؤمن ضدها او عند حلول الاجل المبين فى وثيقه التأمين][٧٧].

ب- نص البند [٢] من الماده الرابعه من القانون بان يعفى من الضريبه:-

"الفوائد المستحقه على الارصده الدائنه للحسابات التى تفتح تنفيذاً

لاتفاقيات الدفع وبشرط المعامله بالمثل" ·

وتتجلى حكمه هذا النص مما جرى عليه العرف الدولي، وبالتالى يشترط لسريانه شرط المعامله بالمثل وان لم يكن كذلك انتفى الاعفاء وبالتالى سرت الضريبه على هذه الفوائد ·

ج- ينص البند [٤] من الماده الرابعه من القانون بان يعفى من الضريبه:-

"الفوائد المستحقه على ارصده الحسابات الحره بالنقد الاجنبى والجنيه المصرى والحسابات الخاصه بالنقد الاجنبى" ·

د- نص البند السابع من القانون على ان يعفى من الضريبه:-

"فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعه لاشراف البنك المركزى وبصناديق توفير البريد" ·

والحكمه من تقرير هذه الاعفاءات هى تشجيع فتح هذه الحسابات بالبنوك والتشجيع على الادخار· من ذلك النص يتضح انه لكى يسرى فى هذا الاعفاء لابد من ان تكون الودائع وحسابات التوفير ببنوك خاضعه لرقابه البنك المركزى هذا فيما يختص بالبنوك، اما جميع الفوائد عن ودائع صناديق توفير البريد تعفى بدون شروط·

٢/٤/٤ اعفاء المزايا النقديه والعينيه التى يحصل عليها المستأمن او المدخر:-

ينص البند الثامن من الماده الرابعه على ان تعفى من الضريبه:-
"المزايا النقديه او العينيه التى يحصل عليها المستأمن او المدخر عن طريق السحب الذى تجريه شركات التأمين او الادخار".

فكثيرا مايحصل المدخر او المستأمن على مزايا نقديه او عينيه عن طريق السحب الذى تجريه شركات التأمين او الادخار سواء على السندات التى تصدرها او على بوالص التأمين، والحكمه عن ذلك الاعفاء هو تشجيع هذين النوعين من الشركات التى تهتم بتجميع المدخرات خاصه الصغيره منها، وتركها مده طويله.

٢/٥ ربط الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله:-

يقصد بربط الضريبه تحديد قيمه الوعاء الخاضع للضريبه تمهيدا لتطبيق السعر المقرر بغرض الوصول الى مبلغ الضريبه المستحقه.

٢/٥/١ تحديد وعاء الضريبه:-

يمثل وعاء الضريبه المبالغ التى يجب ان تفرض الضريبه عليها، ويتحدد ذلك الوعاء بوجه عام عن طريق استبعاد التكاليف الاخرى التى يجوز خصمها والاعفاءات المسموح بها من الايرادات الخاضعه للضريبه.

وتبعا لنص الماده الثالثه من القانون رقم ١٥٧ سنه ١٩٨١ ويتحدد وعاء الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله باجمالى الايرادات

المنصوص عليها الماده الاولى، بعد استبعاد حالات الاعفاء من الضريبه المنصوص عليها فى الماده الرابعه فقط، ولاشك ان ذلك لايتمشى مع مبادئ علم المحاسبه وعلى وجه التحديد مبدأ مقابله الايرادات بالنفقات حيث يعبر اساسا عن علاقه تحميل التكلفه على الايراد ٠

وقد ابرز المشرع اساليب تحديد الوعاء بالنسبه لكل نوع من انواع الايرادات على النحو التالى:-

١- فيما يتعلق بنتاج السندات واذون الخزانه والقروض [البند الاول من الماده الثالثه]:-

أ- فيما يتعلق بالسندات واذون الخزانه بمقدار الأيراد الموزع او الفائده او اى مزايا اخرى.

ب- فيما يتعلق بمكافأت التسديد بقيمه الفرق بين سعر اصدار السند والمبلغ الذى سدد فعلا ٠

ج- فيما يتعلق بالانصبه بقيمه مايحصل عليه حاملو السندات من هذه الانصبه [الجوائز] ٠

د- فيما يتعلق بفوائد القروض يتحدد على اساس اجمالى قيمه فوائد هذه القروض على اختلاف انواعها ٠

٢- فيما يتعلق بتوزيعات الشركات والمنشأت التى لاتعمل فى مصر [البند الرابع من الماده الثالثه]:-

أ- فيما يتعلق بنتاج المساهمه فى شركات تعمل بالخارج:-

يتحدد وعاء الضريبه باجمالي الايراد مخصوما منه الضريبه الاجنبيه دون غيرها من التكاليف والمصروفات مهما كانت طبيعتها، على ان يكون التحويل من العمله المصريه على اساس سعر القطع يوم بعض الايراد على ان يتم تحديد سعر الصرف بالنسبه للايرادات المنصوص عليها في هذا البند من تاريخ وضع الايراد تحت تصرف المستفيد سواء تم ذلك في مصر او خارجها.

ب- فيما يتعلق بالفوائد وايرادات السندات والاوراق الماليه الاجنبية :-

يتحدد وعاء الضريبه في هذا البند بقيمه اجمالي الايراد والفائده او ايه مبالغ اخرى وذلك بعد خصم الضرائب الاجنبيه المسدده عنها، ومن هنا يتضح ان مايخصم من الايراد هو الضرائب الاجنبيه فقط وعلى وجه التحديد، ولايجوز خصم اى مبالغ اخرى.

٣- فيما يتعلق بفوائد الديون والودائع والتامينات [البند الخامس من الماده الثالثه] بالاشاره للواقعه المنشئه للضريبه.

نص البند الخامس من الماده [٣] من القانون على تحديد وعاء هذين البندين على النحو التالي:-

"فيما يتعلق بفوائد الديون والودائع والتأمينات النقديه بقيمه الفوائد، ويستحق اداء الضريبه في هذه الحاله بمجرد الوفاء بالفوائد مهما تكن الصوره التي يتم بها الوفاء، وفي حاله تسديد كل او بعض الديون دون

الفوائد تحسب الضريبه على اساس ان الفوائد سددت اولا، على الديون التى تنص بحكم قضائى ولا على التسديدات التى تتم بطريقه التوزيع القضائى، من هنا يتضح ان الفوائد لاتعتبر مسدده الا فى حاله مااذا اصدر حكم قضائى بتخفيض هذه الديون او صدر الحكم بتوزيع هذه الديون توزيعا قضائيا.

٤- فيما يتعلق بمقابل الحضور للمساهمين.

يتحدد الوعاء على اساس سريان الضريبه على اجمالى المبالغ المدفوعه كمقابل حضور ولايجوز ان تخصم من هذه المبالغ اى مصاريف يكون المساهم قد انفقها لحضور الاجتماعات كمصاريف الانتقال وخلافه.

٥- فيما يتعلق بما يمنح لاعضاء مجالس الاداره والمراقبه والمديرون:-

حيث ينص البند السادس من الماده [٣١] من القانون على ان يتم تحديد وعاء الضريبه بقيمه المبلغ الذى يحصل عليه المستفيد فعلا، بالاضافه لذلك فقد نص البند السادس ايضا على انه يتحدد وعاء الضريبه بالنسبه لهذا البند بقيمه المبلغ الذى يحصل عليه المستفيد فعلا والمقصود هنا هو مايحصل عليه فوق مبلغ ال٣٠٠٠ جنيه المعفاه.

وقد اثارت جمعيه رجال الاعمال المصريين قيام بعض المأموريات بعدم تطبيق نص هذا البند على اعضاء مجلس الاداره المنتدبين فى الشركات الاستثماريه الخاضعه لاحكام القانون ٤٣ سنه ١٩٧٤ المعدل، وحسماً لهذا الموضوع فقد اصدرت المصلحه التعليمات التفسيريه بشأن بدل التمثيل للعضو

المنتدب بالشركات الاستثماريه حيث ورد مايلي[٧٨]:-

ان الشركات التى يطبق عليها حكم البند العاشر من الماده الاولى من القانون والتى وردت بالبند [٨] من نفس الماده وهى شركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده الخاضعه لاحكام القانون رقم ٢٦ سنه ١٩٥٤ وحيث ان القانون ١٥٩ سنه ١٩٨١ قد حل محل ذلك القانون، حيث ان القانون ٤٣ سنه ١٩٧٤ المعدل قد نص بالماده التاسعه على ان تعتبر الشركات المنتفعه باحكامه من شركات القطاع الخاص ايا كانت الطبيعه القانونيه للاموال الوطنيه المساهمه فيها وبالتالى تعتبر من شركات القطاع الخاص التى ينظمها القانون ١٥٩ سنه ١٩٨١.

فانه يتعين معامله اعضاء مجالس الاداره المنتدبين فى شركات الاموال الاستثماريه الخاضعه لاحكام القانون رقم ٤٣ سنه ١٩٧٤ المعدل بالنسبه لما يتقاضونه من بدل تمثيل وفقا لما جاء بالبند [١٠] من الماده الاولى من القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ وذلك بعد انتهاء مده الاعفاء.

٢/٥/٢ الواقعه المنشئه للضريبه:-

تمثل الواقعه المنشئه للضريبه الحدث الذى بمقتضاه تستحق الضريبه بوقوعها، وهى تحدد الوقت الذى يصبح فيه صاحب الايراد الخاضع للضريبه مدينا بقيمتها، ولتحديد ذلك الوقت اهميه كبيره، ليس فقط من ناحيه نشأه دين الضريبه، وانما ايضا من ناحيه قواعد النظام الضريبى الواجب تطبيقها من حيث السعر، وحالات الاعفاء وغيرها، ومن ناحيه اخرى تحدد ميعاد سداد

دين الضريبه وبالتالى بدء سريان التقادم المسقط لحق الدوله فى اقتضاء الضريبه[٧٩]٠

وتتحقق الواقعه المنشئه لدين الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله فى ذمه المكلف بادائها بمجرد حدوث واقعه التوزيع لأى ايراد مكون خاضع لهذه الضريبه، حيث ان طرق هذا التوزيع يعد هو الوقت الذى يصبح فيه صاحب الأيراد الخاضع للضريبه مدينا بقيمتها[٨٠].

ويستفاد من نص الماده الخامسه من القانون ان الواقعه المنشئه للضريبه هى واقعه سداد الايرادات التى تسرى عليها الضريبه، وبعباره اخرى فالواقعه المنشئه للضريبه تتمثل فى وضع الايراد تحت تصرف صاحبه حتى ولو لم يقبضه ماديا بالفعل، من ثم ترتيبا على ذلك تعتبر الواقعه المنشئه للضريبه متحققه والضريبه واجبه فى حاله قيد الأيرادات حساب الممول، او استخدام الايرادات فى تسديد ماعلى الممول للشركه التى قامت بالتوزيع، او استخدام الشركه للايراد فى سداد الضرائب المستحقه على الممول صاحب الايراد، ويترتب ايضا على ان الضريبه تفرض على كل مبلغ يوزع خاضع للضريبه فى الوقت الذى يوزع فيه ودون انتظار حتى نهايه العام وطبقا للنظام القانونى المطبق فى هذه اللحظه[٨١]٠

وتطبيقا لذلك تتحدد الواقعه المنشئه للضريبه بالنسبه لفوائد السندات والقروض والمبالغ التى يحصل عليها اعضاء مجالس الاداره مما يخضع لهذه الضريبه بتاريخ وضع الايراد تحت تصرف المستفيد دون النظر الى

حصوله عليها بالفعل.

أما بالنسبه لفوائد الديون والودائع والتأمينات فتتحدد تلك الواقعه بتاريخ الوفاء بالفائده مهما تكن الصوره التى يتم بها الوفاء اى سواء كان نقدا او باضافتها للرصيد الدائن للممول او خصمها من رصيده المدين، او باجراء مقاصه بينها وبين مايكون للدائن ملتزما باداته لمدينه.

٢/٥/٣ السعر المقرر للضريبه:-

حددت الماده الثانيه من القانون رقم ١٥٧ سنه ١٩٨١ سعر هذه الضريبه بمعدل ٣٢٪ من اجمالى الايراد الذى تسرى عليه الضريبه، وهو سعر نسبى يشتمل ايضا على الضريبه الاضافيه المقرره لوحدات الحكم المحلى [وتحدد نسبه مايسرى لحساب تلك الوحدات على ٢٪ لحساب الهيئات المحليه].

ويلاحظ على هذا السعر انه وان كان يبدو اكبر من السعر الاصلى لهذه الضريبه الذى كان معمولا به فى ظل القانون رقم ١٤ سنه ٣٩ وهو ١٧٪ من قيمه الايرادات الخاضعه للضريبه فانه اقل بكثير من هذا السعر الاخير مضافا اليه الضرائب الاضافيه كضرائب الدفاع والامن القومى والجهاد، والتى كان يصل معها سعر الضريبه الفعلى الى ٥٥ر٤٠٪ من قيمه وعاء الضريبه، ويلاحظ ايضا ان ذلك السعر ليس سنويا كما سبق الاشاره وقد اكدت على ذلك ايضا الماده الخامسه من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٢/٦ تحصيل الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله وضماناته:-

نظم المشرع طرق تحصيل الضريبه والضمانات التى تكفل التحصيل من خلال المواد الى ١٢ من القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١٠

٢/٦/١ تحصيل الضريبه:-

تنص الماده الخامسه من القانون على انه:-

"يستحق اداء الضريبه فى ذات المواعيد المقرره لسداد الايرادات التى تسرى عليها الضريبه" ٠

"ويجب ان يتم توريدها لمأموريه الضرائب المختصه خلال الخمسه عشر يوما الاولى من الشهر التالى للشهر الذى يستحق فيه" ٠

"وتكون الضريبه على حساب الدائن ولايجوز الاتفاق على مايخالف ذلك "

من ذلك النص يتضح الاتى:-

١- ان الواقعه المنشئه للضريبه هى سداد الايراد بمعنى وضعه تحت تصرف المستفيد ٠

٢- ميعاد توريد الضريبه للمأموريه المختصه خلال الخمسه عشر يوم الاولى من الشهر التالى للشهر الذى تستحق فيه٠

٣- الالتزام بالضريبه يقع على عاتق الدائن ولايجوز الاتفاق على خلاف ذلك، واذا تحمل المدين بالضريبه يعتبر هذا ميزه للدائن يستحق عليها ايضا ضريبه٠

وتجدر الاشاره الى انه كقاعده عامه فان المدين يلتزم بحجز الضريبه من المنبع قبل سداد الفوائد للدائن، ويقوم بتوريدها الى مصلحه الضرائب.

وهناك حالات يكون الملتزم فيها بالتوريد الدائن والمدين وهى:-

١- الحصول على اى من ايرادات القيم الماليه الاجنبيه الخاضعه للضريبه المنصوص عليها فى البند ٣، ٤ من الماده [١] من القانون، وهنا يفرق المشرع بالنسبه لتوزيعات الشركات التى لاتعمل فى مصر حالتين [ماده ٧] هى:-

١- حاله ماإذا قبض صاحب الايراد ايراده بنفسه فيكون ملتزما شخصيا بتوريد الضريبه.

٢- حاله ما اذا حصل احد المصارف او الشركات الكائنه فى مصر لحساب صاحب الايراد، عندئذ يلتزم المصرف او الشركه بحجز مبلغ الضريبه وتوريدها الى مصلحه الضرائب.

٢- فوائد الديون المطلوبه للبنوك ودور التسليف وشركات الاموال الى مركزها اولها فرع فيها [ماده ٨]، يكون الملتزم بتوريد الضريبه هو الدائن [اى هذه الجهات].

٣- فوائد الديون المطلوبه لافراد مقيمين بمصر تكون ثابته بمقتضى عقود رسميه محرر من مصر او محرره فى الخارج ومشموله بالصيغه التنفيذيه فى مصر [ماده ٩].

فيكون الدائن فى هذا الحاله هو الملزم عند حلول مواعيد تسديد اى مبلغ من مبالغ الفائده بتوريدها الى مصلحه الضرائب·

فى ضوء ماتقدم يتضح ان هناك طريقتان لتحصيل الضريبه هما:-

أ- طريقه التوريد المباشر:-

وفقا لتلك الطريقه يقوم الدائن وهو صاحب الايراد الخاضع للضريبه بتوريد قيمه الضريبه الى المأموريه المختصه، وقد نص المشرع على اتباع هذه الطريقه فى المواد ٧، ٨، ٩ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١·

ب- طريقه الحجز من المنبع:-

وفقا لهذه الطريقه يكون المدين ملزما بتوريد الضريبه، حيث يتعين عليه حجز قيمه الضريبه بماهو مستحق عليه وتوريدها لمأموريه الضرائب المختصه، وقد نص المشرع على اتباع هذه الطريقه فى المواد [٦]،[١١]·

ويمكن ابراز الحالات التى يقع فيها الالتزام على المدين فى ثلاثه هى:-

١- الايرادات التى يتم توزيعها فى مصر [ماده ٦]·

٢- فوائد الديون المطلوبه لافراد مقيمين فى مصر وتكون ثابته باوراق عرفيه او لم تكن قد حررت سندات بها [ماده ٦]·

٣- فى حاله ماذا كان الدائن بالفائده فردا وكان مقيما بالخارج او كان الدائن شركه اجنبيه ليس مركزها مصر وليس لها فرع فيها [ماده ١١]·

٢/٦/٢ ضمانات التحصيل:-

نص المشرع على نوعين من الضمانات المرتبطه بحصول الدوله

على حقها فى الضريبه بالاضافه الى العقوبات التى نص عليها فى الباب العاشر من الكتاب الثالث لمخالفه احكامه وهما :-

أ- الزام الطرف الاخر غير الملزم بتوريد الضريبه بتقديم اقرارات اذا كان مقيما فى مصر الى مأموريه الضرائب المختصه خلال خمسه عشر يوما من تاريخ دفع الفوائد مبيناً فيها كافه التفاصيل الخاصه بهذه الفوائد [نموذج ٩ ضرائب]٠

وقد رتب القانون جزاءاً على عدم تقديم الاقرار وذلك بان يبقى الملزم بتقديمه مسئولا قبل مصلحه الضرائب على الوفاء بالضريبه [ماده ١١]٠

ب- الزام كل من ينقل او ينتقل اليه دين ذو فائده، مهما تكن الطريقه التى آل او انتقل بها ان يتحقق من اداء الضريبه المستحقه عن تلك الفوائد، والا كان ملزما بها شخصيا [ماده ١٢]٠

وعلى ذلك فانه اذا لم تكن الضريبه قد أديت فأنه يتحتم على من انتقل اليه اذا توافر الحرص لديه اما ان يتفق مع الدائن الاصلى على اداء الضريبه المستحقه قبل نقل الدين اليه، واما أن يحجز قيمه الضريبه المستحقه٠

نماذج الضريبة على ايرادات

رؤوس الاموال المنقولة

وزارة المالية (نموذج رقم ٨ "ضرائب")

مصلحة الضرائب خاص بشهر ـــــ سنة ـــــ ١٩

مأمورية ـــــــــــــ

رقم الملف ـــــــــــــ

الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

الشركة أو الهيئة أو المنشأة أو الجهة (١) ـــــــــــــــــــــــ

الكائنة في ـــــــــ شارع ـــــــــ رقم ـــــــــ

المبالغ الممنوحة لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة :

السنة المالية الممنوحة عنها المبالغ	تاريخ صدور القرار بدفع المبالغ والجهة الصادر منها	جملة المبالغ الممنوحة (نقدا أو عينا أثناء الشهر الماضي ، يرفق كشف بأسماء المنتفعين)	الضريبة المستحقة	ملاحظات
	الجملة ..			

مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية :

السنة المالية التي دفع عنها مقابل الحضور	تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التي قررت دفع مقابل الحضور	جملة المبالغ التي دفعت أثناء الشهر الماضي (يرفق كشف بأسماء المنتفعين)	الضريبة المستحقة
	الجملة		

(١) هذا النموذج تقدمه الشركات والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية والجهات المنصوص عليها في المادة ١١١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

فوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها (سلفيات برهون عقارية أو عادية أو فتح اعتماد أو بإمضاء أوراق تجارية) وفيما يتعلق بالمصارف الحسابات الجارية الدائنة:

اسم ولقب ومحل إقامة الدائن	تاريخ دفع الفوائد أثناء الشهر الماضي	جملة الفوائد المدفوعة أثناء الشهر الماضي	الضريبة المستحقة
	الجملة		

فوائد السندات والأذونات :

نوع الأوراق المالية	القيمة الاسمية	تاريخ قيد أسهم الشركة بسوق الاوراق المالية	الفائدة السنوية لكل ورقة	عدد الأوراق المالية الموجودة في آخر الشهر الماضي	جملة الفوائد المدفوعة أثناء الشهر الماضي	الضريبة المستحقة
	الجملة					

مكافآت التسديد والأنصبة إلى حاملي السندات وإذون الخزانة وأصحاب السلفيات والودائع:

النوع	تاريخ التسديد في الشهر الماضي	القيمة المخصصة لاستهلاك كل سند أو قيمة النصيب	سعر الإصدار أو قيمة السلفية أو الوديعة	عدد الأوراق المسددة	المبالغ التي ربط عليها الضرائب	الضرائب المستحقة
	الجملة					

	جم	جبـ
ما حصل عليه أعضاء مجالس الإدارة المنتدبين أو مجلس الرقابة أو المراقبة		
مقابل الحضور للمساهمين		
فوائد القروض والسلف على اختلاف أنواعها		
فوائد السندات		
الإذونات		
مكافآت التسديد والأنصبة		
الجملة		

عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٩ ضرائب)

مأمورية ———

رقم الملف ———

إقرار[1] عن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المستحقة على فوائد الديون

اسم المدين : ——— العنوان ——— نشاطه ——— عنوان النشاط ———

اسم الدائن : ——— العنوان ——— نشاطه ——— عنوان النشاط ———

سند الدين ——— ١ — عقد رسمى بتاريخ ——— توثيق ———

٢ — عقد عرفى بتاريخ ——— أو شفوى بتاريخ ———

	مليم	جنيه		
قيمة الدين	———	———	تاريخ الاستحقاق	———
الفائدة وشروطها	———	———	تاريخ الاستحقاق	———
قيمة الدفعات من أصل الدين	———	———	تاريخ السداد	———
قيمة الدفعات من أصل الفوائد	———	———	تاريخ السداد	———

	مليم	جنيه
مقدار الضريبة المستحقة على الفوائد	———	———

ملاحظات يبديها الممول أو مقدم الاقرار[2] :

———

———

———

تحريرا فى ——— سنة ١٩ ——— توقيع مقدم الاقرار ———

(١) يقدم هذا الاقرار من كل من الدائن والمدين إذا كانا مقيمين بمصر كما يقدم من المدين إذا كان الدائن فردا مقيما فى الخارج أو شركة أجنبية مركزها فى الخارج وليس لها فرع فى مصر . كما يقدم من الدائن إذا كان المدين مقيما فى الخارج أو فى حالة عدم سداد الفوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق .

(٢) فى حالة سداد الفوائد كلها أو بعضها يلزم بيان ذلك .

بيان

الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة عن فوائد الديون والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة

الجهة[1] ______________

العنوان ______________

اسم المدين	العنوان	تاريخ نشأة الدين	قيمة الدين		تاريخ سداد الفائدة	قيمة الفائدة المستحقة		الضريبة المستحقة
			مليم	جنيه		مليم	جنيه	

تحريرا في / / ١٩   عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير

____

(١) يقدم هذا البيان من البنوك وبيوت التسليف وشركات الأموال .

الفصل الثالث

الضريبة على الدخل المستمر من العمل التابع

[الضريبة على المرتبات]

الفصل الثالث
الضريبة على الدخل المستمد من العمل التابع
"الضريبة على المرتبات وما فى حكمها"

٣/١ التطور التشريعى للضريبة على المرتبات.

تعتبر الضريبة على المرتبات - أو ما فى حكمها - أحدى الضرائب المفروضة على الدخل الناتج من كسب العمل أما الضريبة الأخرى فهى الضريبة على المهن غير التجارية ، ويتميز العمل المستمد من الدخل الخاضع لهذه الضريبة بأنه يمثل علاقة عمل التابع والمتبوع [على خلاف العمل المستقل الذى يؤدى الى الدخل من المهن غير التجارية].

وقد نظم المشرع أحكام هذه الضريبة فى المواد ٥٥ الى ٧٢ من القانون وتقابل هذه الأحكام المواد من ٦١ الى ٧١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدل بموجب القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، وقد أستحدث القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عدة أحكام تتعلق بنطاق الضريبة ووعائها ومجال الأعفاء منها وسعر الضريبة والأعتراض والطعن عليها.

ففى مجال نطاق الضريبة استحدث القانون عدة موضوعات أهمها أخضاع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الأدارة فى شركات القطاع العام، وما يحصل عليه أعضاء مجالس الأدارة المنتدبون أو المديرون فى الشركات المساهمة بالقطاع الخاص زيادة على المبالغ التى يتقاضاها أعضاء مجالس الأدارة والأخرون وذلك مقابل ما يحصل عليه كل منهم فى السنة على خمسة الاف جنيهاً سنوياً ، وما يحصل عليه مجالس الأدارة فى الجمعيات التعاونية على أختلاف أنواعها ، كذلك فقد أستحدث القانون خصم عدة مبالغ

وتكاليف أهمها الأشتراكات التى يؤديها العاملون غير الخاضعين لقانون التأمين الأجتماعى أو نظم التأمين والمعاشات الحكومية أو غير الحكومية بشروط معينة، ومقابل الحصول على الأيراد وأقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته وأولادة القصر. وفى مجال الأعفاء من الضريبة ، أو سعر الضريبة، أو الأعتراض والطعن عليها فقد أستحدث المشرع عدة موضوعات هامة سوف يتم تناولها فى حينه.

٣/٢ مجال وشروط سريان الضريبة وخصائصها.

٣/٢/١ مجال سريان الضريبة:-

بوجه عام تسرى هذه الضريبة على المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافأت والأيرادات المرتبة لمدى الحياة ، والمصدر القانونى لهذه الضريبة هو عقد العمل الذى بمقتضاه يتعهد شخص بأن يعمل تحت أمرة صاحب عمل وأشرافه فى مقابل أجر معين ، ويجب توافر أركان معينة بالعقد حتى يصبح عقد عمل ومن ثم يخضع لهذه الضريبة ، وتستمد تلك الأركان من تعهد الأجير بالقيام بعمل ما، وأقتضائه أجراً مقابل ذلك، وتلقى أوامره من رب العمل بالأضافة الى قيامة بالعمل لحساب رب العمل.

وقد يتخذ ذلك الأجر أشكالا مختلفة حيث قد يكون نقداً أو عيناً ، وقد يكون مرتباً ثابتاً أو نسبة مئوية من رقم الأعمال أو حصة معينة فى الربح بدون أشتراك فى الخسارة، ومع ذلك تبقى له طبيعته القانونية كأجر طالما توجد الربطة التعاقدية التى تربط العامل بصاحب العمل رابطة التبعية والخضوع.

وطبقاً لنص المادة ٥٥ من القانون تنقسم الأيرادات التى تدخل

فى نطاق ومجال هذه الضريبة تبعاً لمصدرها الى أربعة أقسام هى:-

١- ما تدفعه الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة من أيرادات فيما عدا الحقوق التأمينية [المعاشات] ، حيث تخضع للضريبة بصرف النظر عن مكان أقامة الشخص وجنسيته أو نوع ومكان الخدمة التى حصل بسببها على هذه الأيرادات. ويترتب على نص البند ١ من المادة ٥٥ عدم أستحقاق الضريبة على المبالغ التى تدفعها الحكومات الأجنبية أو العربية للمواطنين المصريين المعارين أو الذين يعملون لديها حتى لوكانوا مقيمون فى مصر أو كانت الخدمة التى أدوها قد تمت فى مصر.

٢- ما تدفعه الشركات والمنشأت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد من أيرادات [فيما عدا المعاشات] الى أى شخص مقيم فى مصر حتى لو كانت الخدمة قد أديت فى الخارج، أو أى شخص مقيم فى الخارج عن الخدمات التى أديت فى مصر، وقد وافقت مصلحة الضرائب على أن المرتب الذى تدفعه شركة الطيران العربية لأحد موظيفها الموفد فى بعثة للخارج لأتمام دراسته لايخضع للضريبة، وكذلك ماهيات موظفى فرع شركة النصر للأستيراد والتصدير الموجودة بالخارج لاتخضع للضريبة.

وقد أثير خلاف حول خضوع الماهيات التى يحصل عليها مراسلو الصحف عن المقالات التى يرسلونها الى جريدتهم فى مصر، وقضت المصلحة بخضوعها للضريبة بأعتبار أنها تودى فى الخارج عن عمل فى مصر، ولكن يعتقد المؤلف بأن المشرع ينص على سريان الضريبة اذا كان العمل قد أدى فى مصر الا أنه قد أدى فى الخارج ومن ثم فيجب عدم

ومن ثم فيجب عدم خضوعه للضريبة.

٣- المرتبات والمكافأت التى تدفعها شركات القطاع العام لرؤساء وأعضاء مجالس الأدارة فيها، وهم يخضعون للضريبة بأعتبارهم موظفين خاضعين للنقل والتأمينات الأجتماعية.

٤- ما تدفعه شركات الأموال بالقطاع الخاص مقابل العمل الأدارى الى رؤساء وأعضاء مجالس الأدارة المنتدبين [بشروط معينة] والمديرين الذين لاتزيد مساهمتهم فى رأس مالها على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضو مجلس الأدارة.

٣/٢/٢ شروط سريان الضريبة

تسرى الضريبة بوجه عام وفقا لنصوص أحكام المواد المنظمة لها بتوافر شرطين هما:-

١- أن تدفع الأيرادات الخاضعة للضريبة لمستحقيها أما مقابل عمل حاضر يقوم به صاحب الأيراد لحساب شخص معين أو جهة معينة [المرتبات وما فى حكمها] وأما مقابل عمل سابق أو خبرة قدمت فى الماضى [الأيرادات المرتبة لمدى الحياة].

٢- يجب أن يكون المستفيدين من هذا الدخل أو الأيرادات أشخاصا طبيعيين وليس أعتباريين ، لانهم وحدهم الذين يدخلون أساساً فى علاقات عمل أساسها عقد العمل الذى نظم تبعيتهم لصاحب العمل، فمثلا لو تكونت شركة لتنفيذ أعمال مشروع معين دون أن تقوم بأية أعمال أخري فأن ما تحصل عليه هذه الشركة لايعتبر من قبيل الأيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات.

بالأضافة الى ذلك لاتسرى الضريبة الا بتوافر عدة شروط تختلف من حيث الجهة التى تقوم بدفع الأيرادات الخاضعة للضريبة ،

فقد فرق المشرع بين الأيرادات التى تدفعها الحكومة وكافة الهيئات العامة وتلك التى تدفعها الهيئات الخاصة والأفراد على النحو التالى:

١- الأيرادات التى تدفعها الحكومة وكافة الهيئات العامة :

تسرى الضريبة على الأيرادات السابقة متى تم دفعها من الحكومة أو أحد الهيئات العامة لأى شخص مصرياً كانأ أم أجنبياً، مقيماً فى مصر أم فى الخارج، وبغض النظر عن المكان الذى أديت فيه الخدمه والتى أستحقت من أجلها هذه الأيرادات.

٢- الأيرادات التى تقوم بدفعها الهيئات الخاصة والأفراد:

حيث تسرى الضريبة على هذه الأيرادات متى كان الشخص المستفيد منها من المقيمين فى مصر سواء كان الشخص مصرياً أو أجنبياً، سواء أديت الخدمة التى يستحق عنها الأيرادات فى مصر أو فى الخارج، ويقصد بالأقامة التى تبرر سريان الضريبة الأقامة العادية المتصلة، ومن ثم اذا كانت عارضة فلا تسرى الضريبة، ومتى أستحقت الأيرادات عن خدمة أديت فى مصر، وفى هذه الحالة تسرى الضريبة حتى لو كان الشخص المستفيد منها مصرياً أو أجنبياً، مقيماً أو غير مقيماً فى مصر، وتسرى الضريبة فى الحالتين أيا كانت جنسية دافع الأيراد وأياكان محل أقامته وأيا أن كان محل دفع الأيراد.

٣/٢/٣ خصائص الضريبة على المرتبات

تتميز ضريبة المرتبات بعدة خصائص وسمات هامة هى:-

١- ضريبة مباشرة تسرى على الأشخاص الطبيعيين:-

حيث تعتبر تلك الضريبة مباشرة لأنها من ضرائب الدخل، كما أن الممول لايستطيع أن ينقل عبئها الى غيرة من الأشخاص.

٢- ضريبة عينية وشخصية في نفس الوقت:-

هذه الضريبة أقرب الى الشخصية منها الى العينية، فهى ضريبة عينية حيث تنصب على عين الأيراد الخاضع لها، وهى شخصية لأن سعرها تصاعدى، كما أنها تسمح بخصم أحتياطى المعاش وكذلك خصم أقساط التأمين على حياة الممول ، كما تسمح بأعفاء الأعباء العائلية وتكاليف المعيشة، ونسبة من أجمالى الأيراد مقابل الحصول عليه.

٣- ضريبة نوعية تفرض على الدخل الناتج من العمل:-

حيث تتميز أساساً بأنها ضريبة نوعية تفرض على نوع معين من الدخل الناتج من العمل التابع، وليس الدخل الناتج من العمل الذى يمارسه صاحبه بصفة مستقلة.

٤- ضريبة سنوية السعر، نسبية الأستحقاق، شهرية التحصيل:-

حيث يلزم رد الأيراد الذى يحصل عليه المكلف الى سنة كاملة لحساب مقدار الضريبة المستحقة عليه، وعلى أساس السعر السنوى المقرر، وفى نفس الوقت تفرض على كل أيراد يدخل فى نطاقها عن أى فترة من السنة وذلك بعد تحويله الى أيراد سنوى [نسبية الأستحقاق] ، ثم تسدد على أقساط شهرية مرتبطة بالمرتب الذى يدفع عادة كل

شهر، ويرى المؤلف بأنه من الأحرى أن تكون هذه الضريبة شهرية السعر والسداد معاً، حتى يكون هناك وضوح فى الألتزام الضريبى بين الممول والمصلحة وحتى لايلزم أجراء تسوية سنوية.

٥- التصاعدية فى السعر:-

حيث تفرض الضريبة بأسعار تصاعدية ، حيث تتزايد الضريبة مع زيادة حجم الوعاء الضريبى.

٦- ضريبة تأخذ بالتبعية الأجتماعية والأقتصادية:-

فهى تفرض على أيرادات المقيمين فى مصر أو على ايرادات المقيمين بالخارج عن خدمات أديت فى مصر ، وذلك بغض النظر عن محل أقامة أو جنسية دافع الأيراد أو أن يكون الدفع قد تم فى مصر.

٧- ضريبه تسرى على الأيراد الأجمالى الفعلى:-

حيث تفرض هذه الضريبة على الأيراد الأجمالى دون السماح بخصم ما يتحمله الممول من تكاليف فى سبيل الحصول عليه كتكاليف الأنتقال والمواصلات مثلاً، الأمر الذى يشير بوضوح الى أختلاف قياس الدخل الخاضع لهذه الضريبة مع قياس الدخل المحاسبى له، وغنى عن القول فقد قرر المشرع أجراء تخفيضاً بنسبة حكمية مقدارها ١٠٪ مقابل الحصول على هذا الأيراد، وهى تسرى على الأيراد الفعلى حيث ليس هناك مجال للتقدير فى هذه الضريبة، حيث ألزم المشرع أصحاب العمل بتقديم أقرارات عن العاملين لديهم، كما أنه ليس هناك مصلحة

لأصحاب العمل من عدم تنفيذ القانون.

الا أن المؤلف يرى أن هناك عديد من المشاكل العملية التى تتعارض مع هذه الحقيقة، فمن ناحية قد لاتذكر منشأت القطاع الخاص طبيعة الأجور التى تمنحها للعاملين، وقد تقوم بتبويب بنود هذه الأجور بشكل معين تهدف معه الى تقليل عبء ضريبة المرتبات على موظفيها - خاصة بأن تلك هى رغبتهم ، ومن ناحية أخرى بأن مصلحة الضرائب دائماً ما تقع فى تناقض واضح حينما تقوم شعبة الفحص بأحد المأموريات المختصة بعدم أعتماد بند الأجور والمرتبات بالكامل [حيث تقوم بتخفيض ذلك البند بنسبة معينة] وفى نفس الوقت تقوم شعبة كسب العمل بنفس المأمورية بأعتماد كافة بند الأجور والمرتبات وأخضاعها للضريبة بالكامل، بل قد تقوم بأضافة بنود أخرى تظهر فى تحليل المصروفات العمومية المرفق بالأقرار الضريبى [مثل مصروفات الأنتقال والمواصلات والسفر] الى رقم المرتبات وتخضعهم للضريبة بالكامل، ومما لاشك فيه ان ذلك التعارض يفقد الممول الثقة بالمأمورية من ناحية ومن ناحية أخرى فأن المصلحة تلقى بعبء الضريبة على الشركة - دافع الأيراد - رغماً على أن عبء هذه الضريبة يكون على المستفيد من الأيراد.

٨- ضريبة يتم تحصيلها عن طريق الحجز من المنبع :-

حيث تتميز بأنها ضريبة تحجز من المنبع، حيث الزم المشرع أصحاب العمل بحجز قيمة الضريبة المستحقة على العاملين عند المنبع وتوريدها الى مصلحة الضرائب أى أن دور هذه الجهات لايعدو سوى

الوساطة بين المكلفين ومصلحة الضرائب، ورغماً عن ذلك فأن المصلحة عادة ما توجه مطالبتها بأسم صاحب العمل [دافع الأيراد] وليس المكلفين بها.

٩- ضريبة تتمشى مع نظرية المصدر فى تحديد الدخل الخاضع للضريبة:-

حيث أن الدخل الخاضع لهذه الضريبة [المرتبات وما فى حكمها] ذو طبيعة دورية يتجدد بشكل منتظم.

٣/٣ تحديد وعاء الضريبة على المرتبات:-

يتكون وعاء الضريبة من ثلاثة عناصر هى الأيرادات الخاضعة للضريبة، والتكاليف واجبة الخصم والأعفاءات المسموح بها.

٣/٣/١ قياس الأيرادات الخاضعة للضريبة:-

تتمثل الأيرادات الخاضعة للضريبة فيمايلى:-

[أ] المرتبات والماهيات الأصلية وما فى حكمها من أيرادات متغيرة كالمكافآت أو الأيرادات المرتبة مدى الحياة.

[ب] المزايا النقدية والعينية ، والمزايا النقدية عبارة عن جميع البدلات فيما عدا غير الخاضع أو المعفى بنص صريح، أما المزايا العينية فهى مقابل المسكن أو الملبس والمأكل فيما عدا المعفى منها.

[أ] المرتبات والماهيات الأصلية وما فى حكمها

حددت المادة ٥٥ من القانون الأيرادات التى تسرى عليها الضريبة وقد تم تبويبها لأربعة بنود سبق الأشارة اليها ويتضح من هذا النص أن المشرع قد أخضع للضريبة المرتبات وما فى حكمها، المكافأت، الأيرادات المرتبة لمدى الحياه.

١- المرتبات وما فى حكمها :

- المرتب : يقصد به ما يدفع عادة عن العمل الأصلى وعلى الأخص موظفى الحكومة والهيئات العامة ، ويكون دفعه شهرياً وبصفة دورية

- ما فى حكم المرتب : أضاف المشرع عند النص فى المادة ٥٥ عبارة " وما فى حكمها" ، ويقصد بها تلك المدفوعات ذات الطابع الدورى التى تتخذ شكل مرتب حتى ولو لم تكن ناشئة عن عمل تم أداؤه فى الماضى أو الحاضر مادامت هذه المدفوعات ليست دخلا لرأس مال أو لنشاط تجارى أو صناعى أو نتيجة مزاولة مهن حرة، ويستهدف المشرع منع أى لبس فى أخضاع ما يتخذ شكل المرتب وأن لم يكن فى مقابل عمل أو خدمه، ومن أمثلة ذلك الوهبة أو البقشيش ومقابل الخدمة الذى يمنح الى موظفى الفنادق وكذلك العمولة التى تدفع على المبيعات فى المحلات التجارية ، وتجدر الأشارة الى أن النفقات التى تقرر شرعاً للزوجة أو الأولاد لاتخضع للضريبة على المرتبات، والحكمة من ذلك أنها لاتعدو بطبيعتها الا أن تكون نوعاً من تصرف صاحب الأيراد وتوزيعه على مختلف الأعباء الملقاه على عاتقه.

- الماهية : ويقصد بها ما يتقاضاه المستخدم أو الموظف نظير قيامه بعمل أو خدمه لأحد الشركات الخاصة أو المنشآت الفردية ، حيث تصرف لهم المهايا عن الخدمات والأعمال التى يقومون بها لصالح هذه الجهات.

- الأجـر : وهو ما يثاب به العمل اليدوى ويدفع عادة فى فترات متقاربة كاليوم أو الأسبوع، وهذا ما يميزة عن المرتب أو الماهية، ويشمل هذا الأجر كل ما يعطى للعامل مقابل عمله أيا كان نوعه مضافاً اليه جميع البدلات طبقاً لنص عقد العمل.

٢- المكافــآت :

هذا الأصطلاح له مدلولات كثيرة، حيث يمكن أن يطلق على ما يمنح للعامل نظير قيامه بالعمل بشكل دورى، كما تطلق على المبالغ التى تدفع علاوة على المرتب أو الأجر نظير الساعات الأضافية التى يقوم بها المستخدم أو العامل والتى تعتبر مكملة للعمل الأصلى مثل مكافآت ساعات العمل الأضافية ، وقد تدفع هذه المبالغ بصفة عرضية مثل المكافآت التشجيعية. غنى عن البيان إن المكافآت التى تعطى للموظف أو العامل عند ترك الخدمة لاتدخل تحت هذا المدلول، حيث تعتبر تلك المكافآت بمثابة رأس مال لايخضع للضريبة وذلك لعدم توافر الدورية فيها وأنما تعتبر تعويضاً يصرف بمناسبة ترك الخدمة وليس بشكل مكمل لمرتبه، وقد يقصد بالمكافآت ما يعطى من مبالغ لأشخاص لايتقاضون مرتبات أساساً نظراً لأن أعمالهم ذات طبيعة خاصة لاتظهر فيها علاقة التبعية ، ومن أمثلة ذلك مكافآت أعضاء مجلس الشعب وما يمنح كمقابل حضور لأعضاء المعاهد العلمية واللجان

الحكومية .

٣- الأيرادات المرتبة لمدى الحياة

تدفع هذه الأيرادات بصفة دورية لأشخاص مدى حياتهم، ولكنها تختلف عن المعاشات فى أن أساسها العقد أو الوصية، أما المعاشات فغالباً ما يكون اساسها القانون ، وقد ترتب هذه الأيرادات بعوض كما هو الحال فى الأيرادات مدى الحياة التى ترتبها شركات التأمين لمستأمينها، وقد تكون بغير عوض كما لو ترتبت بموجب الوصية أو الهبة وهنا تأخذ صورة التبرع، وتخضع هذه الأيرادات للضريبة بشرط أن يكون الأيراد مرتب لمدى الحياة وعلى دفعات دورية، وأن يكون دفعه بناء على سند له قوة الألزام أمام القضاء .

(ب) المزايا النقدية والعينية الخاضعة للضريبة :

نصت المادة ٥٨ من القانون على أن : " فيما عدا ما ورد فى البند أ من المادة ١ من هذا القانون يتحدد وعاء الضريبة على المرتبات على أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وأجور ومكافآت وبدلات وأيرادات مرتبة مدى الحياة (فيما عدا المعاشات وما يكون ممنوحاً له من المزايا النقدية والعينة" .

ونص المادة واضح وصريح فيما يتعلق بتحديد الوعاء الخاص لهذه الضريبة، ويلاحظ ان هذا النص لاينطبق على ما يتقاضاه أعضاء مجالس الأدارة والمديرين فى شركات المساهمة، والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة فى شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة

لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، حيث يخضع كل ما يتقاضاه هؤلاء الأشخاص للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً للبند ٨ وهو ما أستثنى صراحة طبقا لنص المادة المادة ٥٨ من القانون.

ويجب أن يأخذ فى الأعتبار عند تحديد وعاء الضريبة طبقاً لهذه المادة ما يلى :-

١- بدل طبيعة العمل :

الأصل أن تسرى الضريبة على المرتبات على بدل طبيعة العمل، الا أن المشرع قد رأى لظروف أجتماعية أعفاء جزء من هذا البدل وأخضاع الباقى للضريبة ، حيث نص البند ١ من المادة ٥٨ من القانون على ان " لاتسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يتجاوز ٢٤٠ سنوياً وذلك مع عدم الأخلال بالأعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة"

وفى هذه الحالة تسرى الأعفاءات الخاصة المقررة بمقتضى هذه القوانين الخاصة أن وجدت، مثل بدل الجامعة وبدل عمادة ووكالة الكلية ورئاسة القسم، ومن المعروف أن بدل طبيعة العمل هو بدل مرتبط بالوظيفة وليس بالمؤهل، وبالتالى لايسرى الأعفاء المشار اليه على البدلات المرتبطة بالمؤهل مثل بدل الأطباء والمهندسين والتجاريين حيث أنه يمنح لهم مقابل عدم مزاولة النشاط المهنى، وفى حالة مزاولة النشاط المهنى لايتم منح هذا البدل.

٢- بدل التمثيل أو الأستقبال:-

حيث نص البند ٢ من المادة ٥٨ على أن "لاتسرى الضريبة على

بدل التمثيل أو بدل الأستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً وبشرط الا يزيد على المرتب أو المكافآت أو الأجر الأصلي مع عدم الأخلال بالأعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة".

فالأصل في الأعفاء هنا أن يكون في حدود ١٠٠٪ من المرتب أو المكافأة أو الأجر وبحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنوياً ، ولايعفى ٣٠٠٠ جنيه على الأطلاق كما يحدث عند التطبيق في بعض الجهات، وكمثال تطبيقي على ذلك يفترض أن هناك أحد العاملين الذي يتقاضى في شركة معينة مرتباً سنوياً مقداره ٢٥٠٠ جنيه خلال عام ١٩٨٩، وحصل خلال نفس العام على بدل أستقبال بمقدار ٢٩٠٠ جنيه ، فلايعفى من ضريبة المرتبات في تلك الحالة الا ٢٥٠٠ فقط وهو مبلغ الراتب السنوي.

وغني عن القول فأن بدل التمثيل والأستقبال الذي يتقاضاه أعضاء مجالس الأدارة المنتدبون والمديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص لايخضع لأحكام ضريبة المرتبات وانما يخضع لأحكام الضريبةعلى أيرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً للبند ١٠ من المادة الأولى من القانون، بالاضافة الى ذلك فأن بدلات طبيعة العمل وبدلات التمثيل والأستقبال التي يتقرر أعفاؤها من الضريبة على المرتبات بمقتضى قوانين خاصة تطبق عليها هذه القوانين، والبدلات التي لم يتقرر اعفاؤها من الضريبة بمقتضى قوانين خاصة تسرى في شأنها الأعفاءات الواردة بقانون الضرائب مع الجمع بين نوعي الأعفاءات.

وتحقيقاً لمبدأ المساواة بين العاملين بالحكومة والقطاع العام من جهة والعاملين بالقطاع الخاص من جهة أخرى - وأعمالا بما نصت عليه المادة ٥٨ من البند ٢ من القانون من عدم سريان ضريبة المرتبات على بدل التمثيل أو الأستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً وبشرط الا يزيد

على المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلى، فأن المصلحة توجه النظر الى مراعاة ما ياتى فى شأن أعتماد بدلات التمثيل للعاملين بشركات ومنشآت القطاع الخاص بشرط :

- أن يكون للشركة هيكل تنظيمى بالوظائف وشروط شغلها والمرتبات والعلاوات وبدلات التمثيل المقررة لها.
- تعتمد بدلات التمثيل بالنسبة لشاغلى الوظائف بهذه الجهات التى تماثل الوظائف العليا والرئيسية بشركات القطاع العام وفى الحدود المقررة قانوناً.
- بالنسبة للوظائف الأخرى الأدنى من ذلك يشترط التحقق من أن الوظيفة التى يشغلها العامل المقرر له بدل تمثيل تبرر منح هذا البدل بمقابلة ما تتطلبة أعباء هذه الوظيفة.

٣- حوافز الأنتاج:-

نصت الفقرة الثالثة من المادة ٥٨ من القانون على أن "لاتسرى الضريبة على المبالغ التى يتقاضها العاملون كحوافز أنتاج وذلك فى حدود ١٠٠٪ من المرتب أو الأجر الأصلى وبشرط الا يتجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً".

أى أن الأصل هنا فى الأعفاء أن يكون فى حدود ١٠٠٪ من المرتب أو الأجر الأصلى وليست ٣٠٠٠ جنيه على الأطلاق، كما يلتبس على بعض الجهات عند التطبيق، وتعتبر حوافز أنتاج فى حكم تطبيق هذه المادة

مايلى :-

أ- المبالغ المدفوعه من الحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وشركات القطاع العام كحوافز أنتاج، وحتى يعتبر المبلغ المنصرف حافزاً للأنتاج لابد أن يتوافر فيه شرطين أساسيين هما :-

- أن يكون هناك نظاماً موضوعاً سواء عن طريق السلطة المختصة أو مجلس أدارة الشركة لهذه الحوافز.
- أن يتضمن معدلات لقياس الأداء والأنتاج فيها.

فإذا لم يتوافر أحد الشرطين لاتعتبر المبالغ المنصرفة حوافز أنتاج وأنما تعد من قبيل المكافآت وتخضع للضريبة.

ب- المبالغ المدفوعة من شركات القطاع الخاص الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو للضريبة على أرباح شركات الأموال لزيادة الأنتاج أو رفع مستوى الخدمة طبقاً للقواعد التى يصدر بها قرار من وزير المالية بعد أخذ رأى وزير القوى العاملة. وقد نص قرار وزير المالية على أنه تعتبر المبالغ المدفوعه من شركات القطاع الخاص سالفة الذكر لزيادة الأنتاج أو رفع مستوى الخدمات كحوافز أنتاج اذا توافرت الشروط التالى:-

١- أن تكون هذه المبالغ قد دفعت بسبب زيادة الأنتاج أو رفع مستوى الخدمة، ويقصد بزيادة الأنتاج كل عمل يؤدى الى زيادة فى الكميات بنسبة لاتقل عن ١٠٪ من أنتاج السنة السابقة وفقاً لأقرار المنشأة،

وبشرط الا يقل مستوى الأنتاج من حيث الكيف عن مستوى أنتاج السنة السابقة، ويقصد برفع مستوى الخدمة كل تحسين فى أسلوب العمل أو تخفيض فى تكاليف الأنتاج أو تحسين مستواه أو انتاج أنواع جديدة بهدف زيادة المبيعات أو حجم المعاملات بنسبة لاتقل ١٠٪ من مبيعات أو معاملات السنة السابقة طبقاً لأقرار الشركة، على أنه بالنسبة لشركات البترول المشتركة سواء العاملة فى مجال الأنتاج أو البحث أو الاستكشاف يشترط لأعتبار المبالغ المدفوعة حوافز انتاج أن تحقق الشركة ٨٠٪ على الأقل من خطة الأنتاج أو البحث السنوى المعتمدة للشركة من الدولة ممثلة فى الهيئة العامة للبترول.

٢- الا تكون هذه المبالغ داخلة فى مفهوم الأجر وفقاًلحكم المادة ١ من قانون العمل، وقد حدد المشرع جهات محددة هى منشآت القطاع الخاص الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح شركات الأموال، وبذلك لايعتبر ضمن الحوافز المعفاة ما يمنح للعاملين فى مكاتب المهنيين وغيرهم ممن يخضعون لضريبة المهن غير التجارية سواء أكانت هناك قواعد تصرف على أساسها أوكانت مقابل الأنتاج أو رفع مستوى الخدمات وبذلك تخضع لضريبة المرتبات جميع المبالغ التى تعطى للعاملين فى مكاتب المهنين تحت أسم حوافز الأنتاج.

٤- حدود عدم خضوع بنود طبيعة العمل وبدل التمثيل وحوافز الأنتاج للضريبة

أحاط القانون البنود الثلاثة السالفة الذكر بقيود معينة لايتعداها

حيث نصت المادة ٥٨ على أن "فى جميع الأحوال لايجوز أن يزيد مجموع بدلات طبيعة العمل والتمثيل والأستقبال وحوافز الأنتاج المعفاة من الضريبة طبقاً للبنود ١،٢،٣ من هذه المادة على ٤٠٠٠ جنيه سنوياً مع عدم الأخلال بالأعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة"، وكمثال على ذلك يفترض أن هناك أحد العاملين يتقاضى المبالغ التالية من أحد الشركات علاوة على مرتبه، ٣٥٠ جنيه بدل طبيعة عمل ، ٢٥٠٠ جنيه بدل تمثيل ، ٣٠٥٠ جنيه حوافز أنتاج ، ومن ثم يكون مجموع ما يتقاضاه بخلاف راتبه السنوى مبلغ ٥٩٠٠ جنيه وبأفتراض أن مرتبه السنوى ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون جملة المبالغ المعفاة من المبالغ الأضافية السابقة هو ٤٠٠٠ جنيه ويدخل الفرق وهو مقداره ١٩٠٠ جنيه فى وعاء الضريبة على المرتبات.

٥- المزايا النقدية والعينية المرتبطة بالسكن:-

الأصل أن تخضع المزايا النقدية والعينية المرتبطة بالسكن للضريبة على المرتبات وتدخل ضمن وعاء الضريبة، مع ذلك قد أورد القانون بعض الأستثناءات على ذلك، حيث أشارت المادة ٥٨ البند الرابع من القانون الى أن "لاتسرى الضريبة على المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعة للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد فى المادة ٥٦ من القانون، وكذلك المصريون العاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الأراضى أو التعمير الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المشار اليه".

أى أن المشرع قد خص فئتين للاعفاء من المزايا النقدية أو العينية ببدل السكن هما:-

أ- الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد، وقد

فرق المشرع بالنسبة للأجانب المستخدمون فى مصر بين فئتين :-

- الفئة الأولى: حيث تعامل بسعر الضريبة العام للمرتبات المنصوص عليه فى المادة ٥٦ من القانون ، وهم الأجانب المستخدمون عن مدة تزيد عن ستة أشهر فى السنة متصلة أو منفصلة.
- الفئة الثانية : وهم المستخدمون الأجانب الذين لاتزيد مدة أستخدامهم عن ستة أشهر فى السنة متصلة أو منفصلة.

وبطبيعة الحال فان الفئة المعفاة هى الفئة الأولى فقط أما الثانية فلا تعفى المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصلون عليها.

ب- المصريون العاملون فى مشروعات التعمير وأستصلاح الأراضى ، وهؤلاء العاملون غالباً ما يضطرون الى العمل فى مناطق نائية متطرفة عن المناطق المأهولة بالسكان، ولذلك فقد رأى المشرع أعفائهم من الضريبة بالنسبة للمزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن

٦- ممثلوا المكاتب الاقيمية

نص البند الخامس من المادة ٥٨ من االقانون على أن "لايخضع للضريبة من المبالغ التى يتقاضاها ممثلوا المكاتب الأقليمية للشركات والمنشأت الأجنبية فى مصر الا ما يقابل نشاطهم فيها، ويتضح من ذلك البند أن المشرع قد طبق مادة أقليمية الخدمة بالنسبة لما يتقاضاها ممثلوا المكاتب الأقليمية للشركات الأجنبية فى مصر، بحيث لاتسرى الضريبة على المرتبات الا ما يقابل نشاطهم فى مصر فقط.

٣/٣/٢ التكاليف واجبة الخصم

يتضح من دراسة خصائص الضريبة على المرتبات أنها تفرض على الأيراد الأجمالي مخفضاً بنسبة حكمية مقدارها ١٠٪ في مقابل الحصول على الأيراد، حيث تنص المادة ٦٣ من القانون بأن " يخصم ١٠٪ من اجمالي الأيراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول على الأيراد وذلك بعد خصم الأشتراكات والمبالغ المنصوص عليها في البنود [أ،ب،ج] من المادة ٦٢ من القانون وقبل خصم الأعفاء المقرر للاعباء العائلية وفقاً للمادة ٦٠ من هذا القانون"

وقد أستحدث المشرع هذا الخصم أسوة بما يمنح من خصم لممولي المهن غير التجارية، حيث لم يكن لذلك الخصم نظير في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وغني عن البيان فأن هذا الخصم ليس أعفاء من الضريبة كما يتراءى لكثير من الكتاب في مجال الضريبة، وبطبيعة الحال فأن هذه النسبة لاتخصم في حالة المبالغ الغير خاضعة للضريبة مثل منح عيد العمال.

وتفسيراً للمادة ٦٠ من القانون يتم حساب ذلك الخصم على النحو التالي:

الأجر الأساسي بعد خصم أشتراكات التأمين والأدخار والتأمين الصحي

+

الأجر المتغير بعد خصم أشتراكات التأمين الأجتماعي والتأمين الصحي

-

أشتراكات العاملين في صناديق خاصة وأقساط التأمين على حياة الممول

ضريبة دمغة نسبية [الجهات الحكومية وشركات القطاع العام]

-

مقابل الحصول على الأيراد [١٠٪]

-

أعفاء الأعباء العائلية

=

وعاء الضريبة

وكمثال تطبيقى على ذلك يفترض أن أحد العاملين يتقاضى راتباً فى شهر يونيو ١٩٨٩ بمقدار ١٠٠ جنيه، علماً بأنه كان متزوجاً ويعول. ويتم حساب الخصم مقابل الحصول على الأيراد فى هذه الحالة على النحو التالى:-

قسط التأمين الأجتماعى والأدخار =١٠٠x١٤٪ = ١٤جنيه

الوعاء بعد خصم هذا القسط =١٠٠ - ١٤= ٨٦ جنيه

مقابل الحصول على الأيراد = ٨٦ x١٠٪ = ٨ر٦ جنيه

صافى الراتب الشهرى = ٨٦ - ٨ر٦= ٧٧ر٤جنيه

٣/٣/٣ الأعفاءات من الضريبة

قد تتوافر شروط سريان الضريبة سواء بالنسبة للأيرادات أو بالنسبة للجهات التى تقوم بدفعها أو بالنسبة للأشخاص المستفيدين منها، ومع ذلك يقرر المشرع عدة أعفاءات منها، ويمكن تصنيف تلك الأعفاءات فى مجموعتين أساسيتين الأولى هى الأيرادات المعفية من الضريبة والثانية هى

المبالغ المعفاة من الضريبة.

٣/٣/٣/١ الأيرادات المعفاة من الضريبة

أوضح المشرع فى المادتين ٦١ ، ٦٤ من القانون أنواع الأيرادات المعفاة من الضريبة :

أ- أجور عمال اليومية :

ويستخدم تعبير الأجور بالنسبة لعمال اليومية، حيث تعتبر أثابة للعمل المادى أو اليدوى وتدفع فى فترات متقاربة، وقد فرق القانون بين ثلاث فئات رئيسية من حيث الخضوع للضريبة والأعفاءات الممنوحة والسعر الواجب التطبيق ويتضح ذلك من نص المادة ٦١ من القانون.

١- حيث جاء فى البند ١ من المادة ٦١ بأن "تعفى أجور عمال اليومية من الضريبة اذا كان الأجر اليومى لايتجاوز أربعة جنيهات وذلك أيا كانت مدة خدمتهم.

٢- حيث جاء فى البند ٢ من المادة ٦١ بأن "اذا تجاوز الأجر اليومى أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات فرضت الضريبة بسعر ٢٪ على ما يزيد على الأربعة جنيهات الأولى أو بشرط الا يتجاوز مدة استخدامهم الفعلية خلال السنة عن ستة شهور متصلة أو منفصلة".

أى أن هناك عدة شروط خاصة للخضوع للضريبة هى :

- أن يكون الأجر اليومى أكثر من أربعة جنيهات ولايزيد عن ستة جنيهات.
- الا تزيد مدة استخدام العامل الفعلية خلال السنة عن ستة أشهر منفصلة وفى هذه الحالة يخضع مايزيد على الأربعة جنيهات

للضريبة بسعر ٢٪.

- وغنى عن القول فأن المشرع لم يعطى لهذه الفئة من الممولين أية خصومات سواء للأعباء العائلية أو لغيرها.

٣- وحيث جاء فى البند ٣ من المادة ٦١ على أن "لايعد من عمال اليومية كل من تجاوز أجره اليومى ستة جنيهات أيا كانت مدة استخدامهم"، وطبقاً لهذا البند فقد أخضع المشرع بالضريبة عمال اليومية الذين يزيد أجرهم اليومى عن ستة جنيهات مهما كانت مدة استخدامهم سواء قلت عن ستة أشهر فى السنة أو زادت عن ذلك، وبناء على ذلك فأن أى شخص من هذه الفئة الأخيرة يعتبر ممولا عادياً وتطبق عليه أحكام الضريبة على المرتبات من حيث الوعاء والسعر والأعفاءات.

وفيما يلى بعض الحالات الأفتراضية لعمال اليومية والتى توضح المعاملة الضريبية المقابلة لمثل هذه الحالات :-

أ- اذا كان الأجر اليومى للعامل ٣ر٥ جنيهاً ، وكان مدة استخدامه ٨شهور، ومن ثم فأن المعاملة الضريبية لذلك العامل هى الأعفاء من الضريبة لعدم تجاوز ما يحصل عليه عن اربعة جنيهات فى اليوم.

ب- اذا كان الأجر اليومى للعامل ٤ر٥ جنيهاً ، وكان مدة استخدامه ٨ شهور، ومن ثم فأن المعاملة الضريبية للعامل هى خضوع كامل الأجر للضريبة حيث أن مدة العمل تتجاوز ستة شهور كما أن ما يحصل عليه

يتجاوز أربعة جنيهات فى اليوم.

ج- اذا كان الأجر اليومى للعامل ٥ر٥ جنيهاً ، وكان مدة استخدامه ٥ شهور، ومن ثم فأن المعاملة الضريبية للعامل هى خضوع ٥ر١ جنيه فقط للضريبة وبسعر ٢٪.

د- اذا كان الأجر اليومى للعامل ٥ر٦ جنيهاً ، وكان مدة استخدامه ٥ شهور، ومن ثم فأن المعاملة الضريبية للعامل هى خضوع كامل الأجر للضريبة ، حيث يعامل معاملة الموظف لتجاوز أجره ستة جنيهات فى اليوم.

ب- أيرادات أخرى معفاة من الضريبة

حيث نصت المادة ٦١ من القانون على أن "تعفى من الضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية وذات الأجر المخفض وأستمارات نقل الأثاث بالمجان" ، "كما تعفى تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التى تمنحها شركات الطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التى تعمل فى مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرهم".

ويلاحظ أن تلك الأعفاءات محددة ويبدو أنها تقتصر على العاملين بمرافق السكك الحديدية أو الطائرات أو البواخر.

ويرى المؤلف بأن هذه المادة لم تنص على سريان الأعفاء على عدد معين من التذاكر، بل نص عليها بشكل مطلق وبغير حدود، ومن ناحية أخرى فأن تمييز العاملين بهذه المرافق تطبيقاً لهذا النص ليس هناك ما يبرره مقارنة بالعاملين فى مرافق النقل البرية.

وتجدر الأشارة الى أن هناك أعفاءات اخرى قد تقررت بموجب اتفاقات دولية ومن أمثلتها الأعفاء من جميع الضرائب على المرتبات وما فى حكمها التى تدفعها الوكالات المتخصصة التابعة لهيئة الأمم المتحدة، وأعفاء موظفى الهيئة الصحية العالمية أيا كانت جنسياتهم من الضرائب فى مصر.

٢/٣/٣/٣ الأعفاءات الخاصة بالضريبة

تناولت المواد ٦٠،٦٢،٦٣، من القانون موضوع الأعفاءات العامة من الضريبة على النحو التالى :

١- أعفاء الأعباء العائلية

حيث نصت المادة ٦٠ من القانون على أن "يعفى من الضريبة كل ممول لايزيد مجموع ما يحصل عليه من الأيرادات الخاضعة لهذه الضريبة وذلك حسب حالته الأجتماعية على النحو التالى :

- ٧٢٠ جنيهاً فى السنة - اذا كان الممول أعزب .
- ٨٤٠ جنيهاً فى السنة - اذا كان الممول متزوجاً ولايعول أولاد أو كان غير متزوج (أرمل) ويعول ولداً أو أولاداً.
- ٩٦٠ جنيهاً فى السنة - اذا كان الممول متزوجاً ويعول ولداً أو اولاداً.

واذا تجاوز مجموع ما يحصل عليه الممول من الأيرادات الخاضعة للضريبة حد الأعفاء سالف الذكر، فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على هذا الحد.

٢- اعفاء واشتراكات اقساط التامين

نصت المادة ٦٣ من القانون على بعض الأعفاءات قبل الوصول الى وعاء الضريبة، حددها المشرع فى أربعة على النحو الآتى :-

أ- نص البند أ من المادة ٦٣ على أن "تعفى من الضريبة أشتراكات التأمين الأجتماعى وأقساط الأدخار التى تستقطع وفقاً لاحكام التأمين الأجتماعى أو النظم البديلة عنها أو قوانين المعاشات والأدخار الحكومية".

وبذلك تخصم أقساط التأمين والمعاشات والأدخار من وعاء الضريبة، وتختلف حصة الموظف فى أشتراكات التأمين الأجتماعى والأدخار فى الأجر الأساسى عنها فى الأجر المتغير، وتتمثل قيمة تلك الأشتراكات على النحو الآتى :-

- ١٤٪ من الأجر الأساسى أو المرتب أو الماهية الأصلية مضافاً اليها أية علاوات دورية، حيث تعتبر من الأجور الأساسية [وتشمل هذه النسبة ١٠٪ للشيخوخة والعجز والوفاة، ٣٪ للادخار، ١٪ للتأمين الصحى].
- ١٠٪ من عناصر الأجر المتغير التى تتضمن الحوافز، العمولات، الوهبة، البدلات [فيما عدا تلك البدلات التى لاتعتبر عنصراً من عناصر الأشتراك فى قانون التأمين الأجتماعى] ، والعلاوة الخاصة المقررة وهى ٢٠٪ من المرتب الأساسى ، ١٥٪ من المرتب الأساسى، ١٥ ٪ من المرتب الأساسى.
- ١٠٪ من نصف باقى عناصر الأجر المتغير والتى تتضمن الأجور الأضافية، التعويض عن جهود غير عادية ، أعانة غلاء المعيشة ، العلاوات الأجتماعية، العلاوات الأجتماعية الأضافية، المنح والمكافأت الجماعية،، نصيب المؤمن عليه فى الأرباح، وما زاد عن الحد الأقصى للاجر الأساسى.

ولتوضيح ذلك يفترض أن المرتب الأساسي لأحد الموظفين ٣٠٠٠ جنيه شهرياً ، كما يحصل على حوافز مقدارها ١٠٠ جنيه وأعانة غلاء المعيشة ٢٥ جنيه وعلاوة أجتماعية أضافية ١٥ جنيه ، فضلا عن حصوله على علاوة خاصة مقدارها ٢٠٪ من المرتب الأساسي.

وفي تلك الحالة يتم حساب أشتراكات التأمين الأجتماعي وأقساط الأدخار المعفاة من الضريبة على المرتبات خلال هذا الشهر على النحو التالي:-

أ- اشتراكات التأمين الأجتماعي والأدخار والتأمين الصحي [١٠٪ ، ٣٪ ، ١٪].

٣٠٠ x ١٤٪ = ٣٢ جنيهاً

ب- أشتراكات التأمين الأجتماعي عن الأجر المتغير [١٠٪ ، ١٪].

١- ١٠٠٪ من عناصر الأجر المتغير التالية :-

- حوافز أنتاج ١٠٠ جنيه
- علاوة خاصة ٦٠ جنيه [٣٠٠ جنيه x ٢٠٪]
- أجمالي الأجر المتغير ١٦٠ جنيه [١٠٠جنيه + ٦٠جنيه]

٢- ٥٠ ٪ من العناصر الأجر المتغير التالية :-

- أعانة غلاء المعيشة ٢٥ جنيه
- علاوة أجتماعية أضافية ١٥ جنيه
- أجمالي الأجر المتغير ٢٠ جنيه [٤٠ جنيه=٢٥+١٥=x٥٠٪].

أى أن اشتراكات التأمين الأجتماعى عن الأجر المتغير

= ١٨٠ [١٦٠+٢٠] x١١٪ = ١٩٫٨ جنيه

وقد أصدرت المصلحة تعليماتها التفسيرية الخاصة بأشتراكات التأمين الأجتماعى والتى تقضى بأعفائها من الخضوع بضريبة المرتبات والأجور بصرف النظر عن عناصر أجر الأشتراك المدفوعة عن تلك الأشتراكات، فحوافز الأنتاج مثلا وإن كانت لاتدخل فى وعاء الضريبة على المرتبات الا انها تكون جزء من أجر الأشتراك وكذلك العلاوة الأجتماعية والأضافية والعلاوة الخاصة على الرغم من أن كافة هذه المبالغ معفاة من الضريبة على المرتبات ألا ان قسط التأمينات المخصوم عليها يخصم من وعاء الضريبة.

وجدير بالبيان فأن قسط الأستبدال لايعتبر من قبيل أشتراكات التأمين الأجتماعى ويخضع للضريبة، حيث قضت التعليمات التفسيرية للمصلحة بأخضاع هذا القسط للضريبة ، حيث أن التكييف القانونى للاستبدال يأخذ حكم القرض أو السلفة وأن مايسدد من أقساط هو من قبيل أستعمال الدخل ولايعد تكليفاً عليه، شأن ألتجاء الموظف الى أحد البنوك للحصول على سلفة، وبطبيعة الحال لايستبعد قسط هذه السلفة من وعاء ضريبة المرتبات. وقد صدرت تعليمات تفسيرية للمادة ٦٢ من القانون بشأن مدى خضوع قسط الأشتراك فى نظام أعانة نهاية الخدمة للهيئات القضائية للضريبة على المرتبات، حيث ورد بها تطبيقاً لفتوى مجلس الدولة بعدم خضوع قسط الأشتراك فى نظام أعانة الخدمة للضريبة لأنه يعد من قبيل نظام التأمين الأجتماعى، ومن ثم فأن الأشتراكات التى تستقطع من أعضاء الهيئات القضائية نظير الأشتراكات فيه تكون معفاة من الضريبة.

ب- جاء بالفقرة ب من المادة ٦٢ من القانون" تعفى من الضريبة أشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة والتى تنشأ طبقاً لاحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، وهو قانون خاص لأصدار صناديق التأمين الخاصة والذى يقرر نظم تأمين خاصة لبعض العاملين، وقد أشار القانون الى خصم أشتراكات العاملين لهذه الصناديق من الوعاء الخاضع للضريبة.

ج- نصت الفقرة ج من المادة ٢٦ من القانون على أن "تعفى من الضريبة أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحه زوجته أو أولادة القصر"

ولايجوز أن يتجاوز مجموع ما يستفيد به الممول من أعفاءات فى البندين ب،ج عن ١٥٪ من صافى الأيراد أو ١٠٠٠ جنيه فى السنة أيهما أقل، كما لايجوز تكرار الخصم فى أى ضريبة أخرى، أما اذا زاد المبلغ عن الحدود السابقة فلا تخصم الزيادة من الوعاء.

د- نصت الفقرة د من المادة ٦٢ من القانون على أن "تعفى من الضرييبة الأيرادات المرتبة لمدى الحياةوالتى تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمين على الحياة التى لاتقل مدتها عن عشرة سنوات"

فالأصل أن هذه الأيرادات المرتبة لمدى الحياة [فيما عدا المعاشات] تخضع للضريبة طبقاً لنص المادة من القانون ، لكن المشرع رأى

أعفاء ذلك النوع من الأيرادات تشجيعاً للادخار طويل الأجل.

٣- أصدرت المصلحة عدة تعليمات تفسيرية فضلا عن صدور عدة احكام قضائية تقضي بعدد من الأعفاءات من ضريب المرتبات يتعين الأشارة اليها على النحو التالي:-

أ- عند حساب الضريبة على المرتبات والأجور بالنسبة للموظفين أو العمال المعينين بأجور أو مكافآت شاملة، تحسب نسبة الأعفاء المقررة الأحتياطى المعاش على أساس هذه الأجور أو المكافآت دون خصم شيء منها مقابل أعانة غلاء المعيشة أو المستبدل من المعاش.

ب- عدم جواز خصم مايعادل قيمة المعاش المستحق للموظف الذى تمد خدمته بعد بلوغه سن الستين، بمعنى خضوع مرتبه للضريبة .

ج- عدم جواز خصم مايقابل أشتراكات أحتياطى المعاش عن مدة سابقة .

د- يلزم أستبعاد الأستقطاعات التالية من الأيرادات الخاضعة للضريبة قبل حساب الخصم مقابل الأيراد وأعفاء الأعباء العائلية :

١- الجزء الذى يقابل الجزاءات الموقعة على الموظف، حيث لايجوز أن يتم محاسبة الموظف عن أيرادات لم يحصل عليها فعلا.

٢- الجزاء الذى يقابل الأجازة المرضية بدون مرتب أو جزء منه.

٣- هناك مبالغ لاتؤثر على الأيراد الخاضع للضريبة لأنها تمثل أستعمال للمرتب يخصم من صافى مرتبه بعد أستقطاع الضريبة منه، وهى على سبيل المثال المبالغ التى تقوم جهة العمل بدفعها نيابة عن الموظف

وخصمها من مرتبة مثل أشتراك النقابات، الأشتراك فى النوادى ، النفقة المحكوم بها على الموظف [نفقة الزوجة]، مقابل المزايا العينية التى قدمتها جهة العمل الى الموظف.

٤- الجزء الذى يقابل الدمغة النسبية على الصرفيات الحكومية، حيث أعفى القانون فى المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية البند الثالث - ضريبة الدمغة النسبية - وذلك بالنسبة لما تصرفه الجهات الحكومية أو الوزارات والمصالح والهيئات العامة وشركات القطاع العام تطبيقاً للقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وقد صدر تعديل لهذا القانون برقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩.

وفيما يختص بضريبة الدمغة بالنسبة لما تصرفه الجهات سالفة الذكر من مرتبات ومكافآت تحسب ضريبة الدمغة على النحو التالى :-

الـ ٥٠ جنيه الأولى معفاة

من ٥٠ جنيـه الى ٢٥٠ جنيه ٦٠ر٪

من ٢٥٠ جنيه الى ٥٠٠ جنيـه ٦٥ر٪

من ٥٠٠ جنيه الى ١٠٠٠ جنيـه ٧٠ر٪

من ١٠٠٠ جنيه الى ٥٠٠٠ جنيه ٧٥ر٪

من ٥٠٠٠ جنيه الى ١٠٠٠٠ جنيه ٨٠ر٪

وكل مايزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه تستحق عنه الضريبة بواقع ٣ فى الألف من الزيادة. ورغم من أن المشرع قد أستخدم رسوم تصاعدية تتزايد كلما زاد الوعاء، الى أن المؤلف يعتقد أن أسعار ضريبة الدمغة النسبية

لاتتميز بالبساطة حيث أن هناك تعقيد فى حسابها فى التطبيق العملى، على الرغم من صغر وضآلة قيمتها بغض النظر عن الوعاء.

٣/٤ ربط الضريبة على المرتبات

٣/٤/١ الواقعة المنشئة للضريبة.

تسرى الضريبة على المرتبات ومن ثم تربط على مجموع ما يستولى عليه صاحب الشأن من مرتبات وما فى حكمها، يضاف الى ذلك ما قد يكون ممنوحاً من المزايا النقدية أو العينية، من ثم فأن الضريبة تربط على مجموع الأيرادات التى تسرى عليها الضريبة والتى يحصل عليها الممول، ولاتفرض على كل نوع من الأيرادات على حدة ويستثنى من ذلك ما يحصل عليه من تستقدمهم الدولة من الخارج والمبالغ الأضافية التى يحصل عليها الموظفون العموميون.

والواقعة المنشئة للضريبة هى تولد حق الموظف أو المستخدم فى الأيراد الخاضع للضريبة بصرف النظر عن واقعة القبض، ويعتبر الأستيلاء ووضع الأيراد تحت تصرف صاحبة هو المعيار لذلك.

كذلك فأن العبرة فى تحديد حد الأعفاء للأعباء العائلية هى الحالة الأجتماعية لصاحب الأيراد وقت القبض حتى لو كان مستحقاً عن مدد سابقة، وتطبيقاً لذلك تعتبر فروق المرتبات التى تستحق عن سنوات سابقة أيراداً للسنة التى يتم الصرف فيها، ومن ثم تخضع للضريبة على المرتبات بالسعر السائد وقت الصرف.

٣/٤/٢ سعر الضريبة المقرر

يختلف سعر الضريبة طبقاً للحالات التالية :-

١- طائفة الموظفين والمستخدمين الذين يتقاضون أجور ومهايا شهرية.

٢- طائفة عمال اليومية.

٣- الخبراء الأجانب الذين لاتقل مدة أستخدامها عن ستة شهور فى السنة متصلة أو منفصلة.

٤- العاملون بالجهاز الأدارى بالدولة والقطاع العام مقابل عملهم الأضافى بشروط معينة.

تطبيقاً لذلك يمكن القول بأن هناك سعراً عاماً للضريبة، وسعراً خاصاً للضريبة على النحو التالى:-

أ- السعر العام للضريبة

يتحدد السعر العام للضريبة طبقاً للمادة ٥٦ من القانون، ويسرى على جميع الممولين الأسعار التصاعدية التالية:

- ٢٪ عن الـ ٤٨٠ جنيه الأولى.
- ٥٪ عن الـ ٤٨٠ جنيه التالية.
- ١٠٪ عن الـ ٩٦٠ جنيه التالية.
- ١٥٪ عن الـ ٩٦٠ جنيه التالية.
- ١٨٪ عن الـ ٩٦٠ جنيه التالية.
- ٢٢٪ عن مازاد على ذلك.

ويطبق ذلك السعر بعد أعمال المادة ٦٠ من القانون وهى الخصم مقابل الأعباء العائلية، والمادة ٦٢ من القانون الخاصة ببعض الأعفاءات.

هذا وقد صدر القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم الموارد المالية للدولة بواقع ٢٪ على ما يزيد عن ١٨٠٠٠ جنيه من المرتبات وما فى حكمها.

ب- السعر الخاص للضريبة

وهو السعر الذى ورد لفئات محددة نص عليها المشرع لعدة أعتبارات خاصة تقوم على تيسير عملية التحاسب الضريبى وهى:

١- سعر خاص لعمال اليومية:-

حيث طبقاً للمادة ٦١ تفرض ضريبة بسعر ٢٪ من اجمالى الأجر الخاص بهولاء الذين تزيد أجورهم اليومية عن ٤جنيه ولايتجاوز ٦جنيه، ولاتتجاوز مدة عملهم ستة شهور فى السنة متصلة أو منفصلة كما سبق الذكر، علماً بأنه يطبق السعر العام فى حالة عدم توافر الشرطين.

٢- سعر خاص للخبراء الأجانب:-

تنص المادة ٥٩ من القانون على انه أستثناء من السعر المحدد فى المادة ٥٦ من القانون تفرض ضريبة بسعر ١٠٪ وبدون أى تخفيض على المبالغ التى تدفع للخبرة الأجانب، أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها بشرط الا تزيد مدة استخدامهم عن ستة شهور فى السنة متصلة أو منفصلة حيث اذا زادت عن تلك المدة يسرى السعر العام على هذه المبالغ.

٣- سعر خاص للموظفين العموميين مقابل عملهم الاضافي في غير جهة العمل الأصلي:-

يقضي البند الثاني من المادة ٥٩ من القانون على أن تفرض الضريبة بسعر ٥٪ ودون أي تخفيض على المبالغ التي يحصل عليها العاملون والخاضعون للضريبة في وحدات الجهاز الأداري للدولة والحكم المحلي والهيئات العامة وشركات القطاع العام والعاملون بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من جهة العمل الأصلي، ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل.

أي أنه يشترط لتطبيق هذا السعر مايلي:-

١- أن يكون الممول من العاملين في الجهات السابق الأشارة اليها بعالية.

٢- أن يحصل الممول علاوة على مرتبة الأصلي على مبالغ تسري عليها الضريبة على المرتبات من أي جهة من الجهات السابقة من غير جهة عمل الأصلي.

٣- اذا لم يتوافر أيا من الشرطين السابقين لايجوز الصرف الا بعد خصم الضريبة المستحقة على أساس بيان يقدمه الممول من جهة عمله الأصلي موضحاً به مفردات مرتبة، وفي حالة عدم تقديم هذا البيان تخصم الضريبة تحت الحساب بالسعر المحدد لأعلى شريحة [أي بسعر ٢٢٪] ، وفي جميع الأحوال تتم التسوية في نهاية العام بناء على أقرار نهائي يقدمه الممول الى جهة عمله الأصلي خلال خمسة عشر يوماً الأولى من شهر يناير من كل سنة،.

٤- يقصد بجهة العمل الأصلي في تطبيق أحكام هذه المادة الجهة التي

يصرف منها العامل مرتبه الأصلى.

ويعتقد المؤلف بأن المشرع قد ميز فى المعاملة بين الممولين الخاضعين للضريبة على المرتبات، حيث توجد عدم مساواة واضحة بين الخاضعين للضريبة من العاملين فى القطاع الخاص والعام، بشكل غير منطقى ولايستند على مبرر واضح.

٣/٤/٣ اجراءات حساب الضريبة

نصت المادة ٥٧ من القانون على أن "تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيها على أى أيراد خاضع للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الأيراد الشهرى بعد تحويلة الى سنوى، وفى حالة حدوث تغير فى الأيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة من تاريخ هذا التغير وعلى أساس الأيراد الجديد بعد تحويله الى أيراد سنوى، وبالنسبة لمتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافأت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الأستحقاق وتحسب الضريبة على أساس ذلك".

بوجه عام يمكن التفرقة عند حساب الضريبة على المرتبات بين كل من العاملين بالحكومة والقطاع العام، والعاملين بالقطاع الخاص، الخبراء الأجانب والمبالغ المدفوعة نظير أدارة شركات الأموال.

أ- العاملون بالحكومة والقطاع العام

يتم التفرقة فى هذه الحالة بين المبالغ التى يحصلون عليها من جهة عملهم الأصلى وبين المبالغ الى يحصلون عليها من جهات خارجية، وقد سبق الأشارة الى الحالة الأخيرة بوضوح، وسوف يتم التركيز على الحالة الأولى هنا، حيث يتم تحديد دين الضريبة بالنسبة لهؤلاء العاملين على النحو التالى:-

١- حساب الضريبة على المرتبات بشكل سنوى ثم شهرى.

٢- أعداد كشف التسوية فى نهاية العام وسداد فرق الضريبة أن وجد.

١- خطوات حساب الضريبة الشهرية

الأجور الأصلية الفعلية والأضافية وحوافز الأنتاج بما فى ذلك العلاوات الأضافية والأجتماعية وغير ذلك.

المزايا النقدية والعينية .

الأيرادات المرتبة لمدى الحياة عن وثائق تأمين مدتها أقل من عشرة سنوات

أجمالى الأجور.

تخصم المبالغ المعفاة من بدل طبيعة العمل والتمثيل والأستقبال وحوافز الأنتاج فى الحدود المنصوص عليها فى المادة ٥٨

أجمالى الأيراد الخاضع

يخصم مايلى

** اشتراكات التأمين الأجتماعى وأقساط الأدخار والمعاشات [١٠٪]

** أشتراك التأمين الصحى مقابل علاج تأمين صحى [١٪].

** أدخار [٥ر٩٪].
** أقساط معاش مدد سابقة.
** أقساط معاش مدد أعتبارية.
** أستبدال معاش.

وعاء الدمغة النسبية

يخصم الدمغة النسبية [في حالة الحكومة وشركات القطاع العام فقط].

يخصم أشتراكات في صناديق خصم، أقساط تأمين على الحياة [مادة ٦٢ب،ج]

أجمالى الأيراد الخاضع

يخصم ١٠٪ مقابل الحصول على الأيراد [مادة ٦٣]

صافى الأيراد الخاضع للضريبة

يخصم الأعفاء المقرر للأعباء العائلية [مادة ٦٠]

صافى الوعاء الخاضع للضريبة

ثم يتم حساب الضريبة السنوية ويتم تحويلها الى ضريبة شهرية للأسعار العادية.

ب- أعداد كشف تسوية فى نهاية العام

تقوم جهة العمل التى يتبعها الموظف بعمل تسوية فى نهاية كل سنة بغرض التوصل الى الفروق المرتبطة بكل موظف، حيث يجب أن تقدم خلال الشهرين الأوليين من كل عام [موعد أقصاه نهاية فبراير] متضمناً المبالغ الفعلية المنصرفة للعاملين فى السنة السابقة، ومقدار الضريبة المخصومة لكل موظف والتى وردت بالفعل من المصلحة فى خلال السنة السابقة، ومقدار الضريبة الواجب سدادها عن جميع المبالغ التى صرفت بالفعل بالزيادة عن ما تم دفعه خلال عام، وقد حدد القانون غرامة تأخير على الرصيد الذى لم يسدد فى ١/١ من كل عام بسعر الفائدة التى يحددها البنك المركزى طبقاً لحكم المادة ١٧٢ من القانون.

بوجه عام يسبق أجراء التسوية السنوية لجميع العاملين بالشركة أصدار كارت لكل موظف على حده يوضح به جميع عناصر الدخل خلال السنة، وكذلك الضرائب المخصومة منه خلال العام ، ولابد أن يشتمل الدخل على جميع العناصر الخاضعة للضريبة وكذلك الغير خاضعة حتى تراجع قانوناً، فمثلا العلاوة الخاصة تعتبر معفاة من الضريبة بالنسبة للحكومة والقطاع العام والحكم المحلى والعاملين بكادرات خاصة، فى حين أنها خاضعة للعاملين بالقطاع الخاص، وكذلك بدل التمثيل يعتبر معفى فى حدود ١٠٠٪ من المرتب للعاملين بالحكومة والقطاع العام بدون حد أقصى، فى حين انه فى القطاع الخاص يتعين تطبيق أحكام المادة ٥٨ من القانون عليه، حيث يجب الأ يزيد مجموع ما يعفى من بدل تمثيل وطبيعة عمل وحوافز أنتاج عن ٤٠٠٠ جنيه سنوياً.

ولاشك أن المشرع قد ميز بين ممولى الضريبة الواحدة دون سبب مقنع أو مبرر منطقى الأمر الذى قد يؤدى الى وجود نزاع بين الممولين

والمصلحة، لذلك فأن المؤلف يرى تمتع الخاضعين للضريبة فى القطاع الخاص بنفس المزايا التى يتمتع بها الخاضعين للضريبة فى الحكومة أو القطاع العام.

ويمكن القول بأن البيانات التى يجب توضيحها فى كشف التسوية مايلى:-

[١] مسلسل [٢]الأسم [٣] الحالة الأجتماعية [٤]أجمالى المرتب السنوى [٥] العلاوة الخاصة [٦] جميع البدلات السنوية الخاضعة للضريبة [٧] جيمع البدلات السنوية غير الخاضعة للضريبة [٨] جميع المكافآت [٩] الأجور الأضافية السنوية [١٠] الأرباح [١١]الدمغة النسبية على الصرفيات فى الحكومة والقطاع العام [١٢] حصة الموظف فى التأمينات [١٣] أقساط التأمين الخاصة على الحياة. [١٤]الأعباء العائلية السنوية [١٥] الوعاء الضريبى [١٦]الضريبة المستحقة على الدخل السنوى [١٧] الضرائب المسددة خلال العام [١٨] الفرق بين الضريبة المستحقة والمسددة.

وتجدر الأشارة الى أن الشركات التى تدفع المرتبات للعاملين بها بالعملة الأجنبية تقوم بتحويلها الى جنيهات مصرية بالسعر التشجيعى فى تاريخ الدفع، وتحسب الضرائب على الدخل بالجنيهات المصرية.

وكمثال تطبيقى على طريقة التسوية يفترض أنه قد تسدد فى الفترة من ١٩٨٩/١/١ حتى ١٩٨٩/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، وبعد أجراء التسوية فى شهر فبراير من السنة التالية ظهر أن أجمالى المستحق من واقع التسوية مبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه، فيكون المبلغ الواجب

سدادة ٧٥٠٠ جنيه ، وهذا الرصيد واجب السداد ولكن لاتحتسب عليه فوائد تأخير الا أبتداء من ١/١/١٩٩١.

وتتمثل خطوات أعداد كشف التسوية السنوى على النحو الأتى:-

١- الأيرادات الفعلية التى حصل عليها الموظف خلال العام

أ- الأجر الأساسى الشهرى x ١٢ شهر

- العلاوة الدورية الشهرية x عدد الأشهر من تاريخ الحصول عليها حتى نهاية العام

[يخصم]

١٤٪ أشتراك التأمين الأجتماعى والأدخار والتامين الصحى

ب- عناصر الأجر المتغير الشهرى الخاضعة للضريبة على المرتبات x عدد الأشهر من تاريخ الحصول عليها حتى نهاية العام

[يخصم]

١١٪ أشتراك التأمين الأجتماعى والتأمين الصحى

ج- [يخصم]

الأستقطاعات الفعلية خلال العام [الجزاءات الأدارية ، الأجازات بدون مرتب، أستبدال المعاش]

مجموع الأيرادات الفعلية التى حصل عليها الموظف خلال العام

د- يخصم مقابل الحصول على الأيراد [١٠٪]

هـ - يخصم مقابل اعفاء الأعباء العائلية

وعاء الضريبة [الأيراد الخاضع للضريبة]

٢- العاملون بالقطاع الخاص

لايختلف حساب الضريبة في هذه الحالة عما سبق ذكره بالنسبة لموظفي الحكومة والقطاع العام، فيما عدا حساب الدمغة النسبية حيث لايسمح بخصمها بالنسبة لموظفي القطاع الخاص.

٣- الخبراء الأجانب

يتم التفرقة بين حالتين، الأولى الأجانب المتوطنين في مصر والثانية الأجانب غير المتوطنين في مصر:

أ- الأجانب المتوطنين في مصر

تنص المادة ٥٥ من القانون على سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها وغيرها التي يحصل عليها الشخص المقيم في مصر سواء كان مصرياً أو أجنبياً من خزينة عامة أو خزينة خاصة، وبغض النظر عن مكان تأدية الخدمة أو العمل الذي أستحق عنه هذا الأيراد.

ويقضي البند الرابع من المادة ٥٨ من القانون بعدم سريان هذه الضريبة على المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن الذي يحصل عليه

الخبراء الأجانب الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المعتاد لها والمحدد فى المادة ٥٦ وذلك بهدف تشجيعهم على التواجد فى مصر والأستمرار فى المشروعات التى حضروا بشأنها.

ولاشك أنه رغماً عن حكمة ذلك النص الا أنه يعتبر منفذاً واضحاً لتهرب هولاء الخبراء الأجانب من الخضوع من الضريبة رغماً عن ضآلة قيمتها.

ب- الأجانب غير المتوطنين

طبقاً لنص المادة ٥٥ من القانون تسرى الضريبة على المرتبات وغيرها التى يحصل عليها الشخص المقيم خارج مصر أذا تم الصرف من خزينة عامة وبغض النظر عن أداء الأعمال أو الخدمات التى دفعت الأيرادات فى مقابلها سواء أديت فى مصر أو فى الخارج، أما اذا تم الصرف من خزينة خاصة فتخضع هذه الأيرادات للضريبة فى مصر متى كانت عن خدمات أديت فى مصر، وأستثناءاً من السعر المعتاد للضريبة على المرتبات [السعر المحدد فى المادة ٥٦]، حيث ينص البند ١ من المادة ٥٩ من القانون على سريان الضريبة بسعر ١٠٪ وبدون أى تخفيض على المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت أشرافها وبشرط الا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر فى السنة متصلة أو متقطعه.

فإذا أفترض أن أحد شركات القطاع الخاص قد تعاقدت مع خبير أجنبى للعمل فى مصر خلال الفترة من ١/٨/١٩٨٩ الى ٣١/١٢/١٩٨٩، على أساس أن يحول له فى الخارج ٨٠ دولار أمريكى عن

اليوم، على أن يدفع له فى مصر مبلغ ١٠٠ جنيه مصرى عن اليوم، وعلى أن تتحمل الشركة تكاليف أقامته فى أحد الفنادق على أساس ٥٠ جنيه يومياً.

وفى تلك الحالة يتم حساب الضريبة المستحقة بأفتراض أن سعر الصرف ٢٥٠ قرش للدولار الواحد على النحو الأتى:-

١- حساب مدة استخدام الخبير فى مصر، وهى تبدأ من ١٩٨٩/٨/١ الى ١٩٨٩/١٢/٣١ أى حوالى ١٥٣ يوم.

٢- حساب المبالغ الموضوعة تحت تصرف الخبير خلال الفترة :

أ- المبالغ المحولة للخارج=

ب- المبالغ المدفوعة فى مصر=

أى أن جملة المبالغ

٣- وحيث أن مدة الأستخدام لاتجاوز ستة شهور من ثم تحسب الضريبة على أساس سعر ١٠٪ من جملة المبالغ سالفة الذكر وبدون أى تخفيض أى أن: الضريبة المستحقة = ٥٣٥٥٠ جنيه x ١٠٪ = ٥٣٥٥ جنيه.

٤- أما اذا تجاوزت مدة أستخدام الخبير الفعلية عن ستة أشهر فى السنة، من ثم فأن ما يحصل عليه يخضع للضريبة بالسعر العادى لها.

٤- المبالغ المدفوعة نظير ادارة شركات الأموال والأستثمار

يتم التمييز بين المبالغ المدفوعة نظير ادارة الشركات الخاضعة

لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، أو تلك الخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣، أو تلك الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩.

١- المبالغ المدفوعة نظير أدارة شركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وتعامل المبالغ التى تدفع للمديرين وأعضاء مجالس الأدارة فى هذه الشركات على النحو التالى:-

١- شركات المساهمة

وتتمثل المعالجة الضريبية للمبالغ المدفوعة لأعضاء مجلس الأدارة فى شركات المساهمة على النحو التالى:-

- الأعضاء الممثلون لرأس المال

وفقاً للفقرة ٨ من المادة الأولى من القانون يخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة كل ما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء الممثلين لرأس المال من مرتبات وغيرها، وهى لم تخضع للضريبة على المرتبات حيث أن المشرع قد راعى أن أعضاء مجلس الأدارة يتم أختيارهم عادة عن المساهمين الكبار، ومن ثم فأن ما يمنح لهم يكون فى المقام الأول كمقابل لكونهم أصحاب حصص فى رأس المال.

ويجوز لمجلس الأدارة أن ينتدب من أعضاء المجلس عضواً او أكثر لتنفيذ قرارات أو تصريف أمور الشركة والأشراف على أعمالها، ويعرف هؤلاء الأعضاء بأعضاء مجلس الأدارة المنتدبين، ويتم تحديد مكافأتهم

ومرتباتهم وبدلاتهم بقرار من مجلس الأدارة، وتتمثل المبالغ التى يحصل عليها العضو المنتدب فى جزئين:الأول من يحصل عليه مثل بقية أعضاء مجلس الأدارة، والثانى ما يحصل عليه نظير عمله الأدارى.

ويخضع الجزء الأول للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، أما الجزء الثانى فيعتبر أيراداً ناتجاً عن عنصر العمل، ويخضع للبند ٤ من المادة ٥٥ من القانون للضريبة على المرتبات بشروط معينة.

أما بالنسبة لبدلات التمثيل والأستقبال التى يحصل عليها هؤلاء الأعضاء فأنها تخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة فيما يزيد عن ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم وفقاً للبند ١٠ من المادة الأولى من القانون، أما اذا لم تزيد فأنها تعفى من الضرائب بأعتبارها مقابل مصروفات تفرضها الوظيفة على هؤلاء الأعضاء.

- الأعضاء الممثلون للعاملين

ويشترك هؤلاء الأعضاء فى ادارة الشركة المساهمة بعدة طرق أهمها:

- طريقة الأشتراك المباشر

حيث يكون للعاملين ممثلين لمجلس الأدارة وتتحدد مكافأتهم نظير ذلك بمعرفة الجمعية العامة للشركة، وتخضع هذه المكافآت للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة، وذلك لأن نص البند ٨ من المادة الأولى من القانون قد جاء عاماً بحيث يسرى على ما يمنح لأعضاء مجالس الأدارة دون تفرقة بين الأعضاء من المساهمين والأعضاء من العاملين.

- طريقة الأشتراك عن طريق لجنة أدارية معاونة

حيث يتم تشكيلها بقرار من مجلس الأدارة من ممثلين عن العاملين، وتختص أساساً لدراسة كافة الموضوعات المتعلقة بشؤن العاملين من برامج العمالة والمرتبات والأجور وغيرها مما قد يحال اليها من مجلس الأدارة أو العضو المنتدب، ويقوم مجلس الأدارة بتحديد مكافآت رئيس هذه اللجنة وأعضائها، وتعالج هذه المكافآت ضريبياً على النحو التالى:-

- بالنسبة لما يحصل عليه أعضاء اللجنة نظير عملهم فأنه يخضع للضريبة على المرتبات بأعتبارها أيراداً ناتجاً عن عنصر العمل.
- بالنسبة لما يحصل عليه رئيس اللجنة مقابل حضور جلسات مجلس الأدارة فأنه يخضع للضريبة عن أيرادات رؤس الأموال المنقولة شأنه فى ذلك شأن بقية أعضاء مجلس الأدارة.

الأعضاء المعينون من بين موظفى الشركة

وهم يمثلون كبار الموظفين ذوى الخبرة بالشركة الذين يتم تعيينهم بمجلس الأدارة بجانب وظيفتهم الأساسية كمكافأة لهم عن مدة خدمتهم الطويلة أو لضمان حسن سير العمل بها، ووفقاً لنص البند ٨ من المادة الأولى يخضع ما يحصل عيه هؤلاء الأعضاء للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة شأنه فى ذلك شأن بقية اعضاء مجلس الأدارة.

ويعتقد المؤلف أنه من الأفضل أخضاع هذه المبالغ الى الضريبة على المرتبات بأعتبار أن عضوية هؤلاء الأعضاء مرتبطة بأدارة الشركة وليس

برأس المال.

٢- شركات التوصية بالأسهم:-

يتم التمييز فى هذه الشركات بين المدير أو المديرين ومجلس المراقبة، ويتمثل التكييف الضريبى للمبالغ التى يحصول عليها على النحو التالى:

- المدير أو المديرين:-

وهو يتولى أدارة الشركة ويجب أن يكون من الشركاء المتضامنين، ويحصل هذا المدير أو المديريين على مكافأة يبين عقد الشركة طريقة تحديدهم، ووفقاً للبند ٨ من المادة الأولى من القانون يخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة كل ما يمنح لهؤلاء المديرين من مرتبات وما فى حكمها على أختلاف أنواعهم.

وبالنسبة لبدلات التمثيل والأستقبال فأنه وفقاً للبند ١٠ من المادة الأولى من القانون تعفى من الضرائب بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم، وما يزيد يخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة. ويرى المؤلف بأنه من الأفضل على المشرع معاملة المبالغ التى يحصل عليها هؤلاء المديرين فى هذه الشركات ضريبياً بنفس المعاملة التى يحصل عليها أعضاء مجلس الأدارة المنتدبين فى شركات المساهمة لأن طبيعة عملهم واحدة، ولوجود شخصية أعتبارية لكلا النوعين من الشركتين.

- مجلس المراقبة:-

وهو يقوم بمراقبة أعمال المديرين دون التدخل فى ادارة الشركة

وتعامل المبالغ التى يحصل عليها أعضاء هذا المجلس مقابل عملهم على النحو التالى:-

- المبالغ التى يحصل عليها الأعضاء من المساهمين تخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً للبند ٨ من القانون.
- المبالغ التى يحصل عليها الأعضاء من غير مساهمين تخضع للضريبة على المرتبات بأعتبار أنها أيراداً ناتجاً من عنصر العمل.

٣- الشركات ذات المسئولية المحدودة:-

يمكن التمييز بين فئتين فى هذه الشركات هما المدير أو المديرين ومجلس الرقابة.

أ- المدير أو المديرين:-

حيث يتم التفرقة بين حالتين :

- اذا كان المدير من بين الشركاء، تخضع المبالغ التى يحصل عليها نظير الأدارة للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً لنص البند ٨ من المادة الأولى من القانون، ويعتقد المؤلف أنه من الأفضل معاملة ما يحصل عليه هؤلاء المديرين بنفس معاملة المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجلس الأدارة المنتدبين فى الشركات المساهمة.

- اذا كان المدير من غير الشركاء، تخضع المبالغ التى يحصل عليها نظير الأدارة للضريبة على المرتبات بأعتبارها أيراداً ناتجاً من عنصر العمل.

- أما بالنسبة لبدلات التمثيل التى يحصل عليها هؤلاء المديرين سواء من

الشركاء أو من غيرهم فأنها طبقاً للبند ١٠ من المادة الأولى من القانون تعفى من الضرائب بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم، وما يزيد عن ذلك يخضع للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

ب- مجلس الرقابـة :-

وهو يماثل محل المراقبة فى شركات التوصية بالأسهم، ولذلك تخضع المبالغ التي يحصل عليها هؤلاء الأعضاء للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة وفقاً للبند ٨ من المادة الأولى من القانون.

٢- الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ :-

ويقصد بها شركات القطاع العام حيث تتخذ أساساً شكل الشركة المساهمة، ويمكن التمييز بين نوعين من هذه الشركات ، النوع الأول كل شركة يمتلك رأس مالها شخص عام أو أكثر، والنوع الثانى كل شركة يساهم فى رأس مالها شخص عام أو أكثر أو شركات وبنوك القطاع العام مع أشخاص خاصة ، وفيما يلى بيان للمعاملة الضريبية التى يحصل عليها أعضاء مجالس أدارة كلا النوعين:

أ- الشركات التي يملك رأس مالها شخص عام أو أكثر.

يربط بين أعضاء مجالس الأدارة فى هذه الشركات علاقة تبعية ، وبالتالى تعد المبالغ التى يحصلون عليها أيراداً ناتجاً عن عنصر العمل يخضع للضريبة على المرتبات وفقاً للبند ٣ من المادة ٥٥ من القانون.

وتعفى بدلات التمثيل التى يحصل عليها هؤلاء الأعضاء من

الضريبة بأعتبارها مقابل مصروفات تفرضها الوظيفة على هؤلاء الأعضاء.

أما المبالغ التى يحصل عليها هؤلاء الأعضاء من غير جهات عملهم الأصلية، فأنه وفقاً للمادة ٥٩ من القانون تخضع للضريبة على المرتبات بسعر ٥٪ كما سبق الأشارة، وعلى ذلك لايسرى هذا النص على المبالغ التى يحصلون عليها من المنشآت التابعة للقطاع الخاص، حيث لايجوز الصرف فى تلك الحالة الا بعد خصم الضريبة المستحقة على أساس بيان يقدمه الممول من جهة عمله الأصلى كما سبق الأشارة.

ويعتقد المؤلف أن ذلك النص يتحيز فى المعاملة بين الممولين الخاضعين لنفس الضريبة ، فضلا عن أنه لايحقق المساواة بين الخاضعين للضريبة من العاملين فى القطاعين العام والخاص.

ب- الشركات التى يساهم فى رأس مالها شخص عام أو أكثر مع أشخاص خاصة :-

ويمكن التمييز فى المعاملة الضريبية للأعضاء على النحو التالى :-

- أعضاء بنسبة ما يملكه الشخص العام المساهم فى الشركة.
- أعضاء بنسبة ما يملكة الأشخاص الخاصة.
- أعضاء يتم أنتخابهم من العاملين بالشركة.

وتخضع المبالغ التى يحصل عليها الأعضاء المعينين والمنتخبين من بين العاملين بالشركة [البند أ،ب] للضريبة على المرتبات بأعتبار بأنها أيراداً ناتجاً من عنصر العمل تطبيقاً لنص البند ٣ من المادة ٥٥ من القانون.

وتخضع المبالغ التى يحصل عليها الأعضاء الممثلين لرأس المال الخاص

الى الضريبة على أيرادات روؤس الأموال المنقولة شأنهم فى ذلك شأن الأعضاء العاديين فى شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص تطبيقاً لنص البند ٨ من المادة الأولى من القانون.

٣- الشركات الخاضعة للقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩

حيث يتم التفرقة فى هذه الحالة بين حالتين:-

أ- الموقف خلال فترة الأعفاء

- اذا كان العضو من المصريين يخضع كل ما يمنح له بأى صفة للضريبة على ايرادات روؤس الأموال المنقولة بواقع النصف تطبيقاً للبند ١١ من المادة الأولى من القانون، أما عضو مجلس الأدارة المنتدب فيخضع كل ما يحصل عليه مثل بقية الأعضاء العاديين للضريبة على أيرادات روؤس الأموال المنقولة بواقع نصف سعر هذه الضريبة ، أما ما يحصل عليه نظير عمله الأدارى فوق ما يحصل عليه الأعضاء العاديين فيخضع للضريبة على المرتبات تطبيقاً للفقرة الرابعة من المادة ٥٥ من القانون، وغنى عن القول فأن مبلغ الـ ٣٠٠٠ جنيه الذى يمنح لهذا العضو فوق مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه سنوياً كبدل تمثيل أو أستقبال فأنه لايسرى بشأن البند ١٠ من المادة الأولى من القانون الا بعد أنتهاء مدة الأعفاء الضريبى المقررة بالشركة.

- اذا كان العضو من الأجانب يعفى كل مامنح له من الضريبة على أيرادات روؤس الأموال المنقولة تطبيقاً للمادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل [والمستبدل بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩].

- اذا كان العضو يمثل شخصاً اعتبارياً، والشخص الأعتبارى يمثل عضو مجلس الأدارة بأعتبارة المساهم الفعلى وبالتالى يخضع كل ما يمنح له للضريبة على أيرادات روؤس الأموال المنقولة بواقع نصف السعر اذا كان مصرياً، ويعفى من الضريبة اذا كان أجنبياً، أما الشخص الطبيعى الممثل للشخص الأعتبارى فيعتبر فى علاقتة القانونية بالشخص الأعتبارى كعلاقة أجير برب عمل، وعلى ذلك ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات.

ب- الموقف بعد أنتهاء فترة الأعفاء الضريبى

تعامل المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجالس أدارة هذه الشركات فى تلك الحالة بنفس المعاملة فى شركات الأموال الأخرى.

٣/٤/٤ الأقرارات التى يجب تقديمها لمصلحة الضرائب

قسم القانون الأقرارات الى قسمين، القسم الأول وهو يتعلق بأقرارات يلتزم بها صاحب العمل، والقسم الثانى يتمثل فى أقرارات يلتزم بها أصحاب المرتبات.

أ- الأقرارات التى يلتزم بها صاحب العمل:-

حيث نصت المادة ٦٥ من القانون على أن يلتزم أصحاب الأعمال - ويقصد بهم الجهات المنصوص عليها فى المادة ٥٥ فى البندين ١، ٢ من الأشخاص الطبيعيين أو الأعتباريين ممن يعمل لديهم أى من العاملين بمرتب أو بمكافأة أو أجر أو أتعاب - أن يقدموا لمأمورية الضريبة المختصة خلال

وزارة المالية
مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب

اسم الممول/الملتزم بتوريد الضريبة

العنوان

كشف بالمرتبات والمكافآت أو الأجور أو الأتعاب

عن المدة من إلى

النشاط/الوظيفة

رقم الملف بالمأمورية

نموذج رقم ٢٢ (مرتبات)

الحالة الاجتماعية للممول الفرد

رقم الملف بهيئة التأمينات الاجتماعية

بيان العاملين ووظائفهم (١)			الإيرادات المختصة (٢)				الاستقطاعات		أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجه أو أولاده القصر	استقطاعات أخرى	[illegible] الإيراد مقابل الحصول عليه	الأعباء العائلية (٣)	الصافي الخاضع للضريبة	الضرائب المستحقة	ما سبق سداده	باقي الضرائب المستحقة	ملاحظات
الاسم	محل الإقامة	الوظيفة	مرتبات مستمرة عمولات وتجارى أتعاب ماهيات	مكافآت أجور إضافية بدلات محققة	مزايا أخرى	الجملة	اشتراكات التأمين الاجتماعي	اشتراكات العامل في صناديق التأمين الخاص ١٩٧٥/٥٤									

تحريرا في / / ١٩ التوقيع

١ — [illegible] الأفراد مقدم من [illegible] عن خدمة [illegible] التي حصل عنها عن [illegible]

٢ — يوضح في خانة الملاحظات المزايا النقدية أو العينية التي [illegible] وتم [illegible] الخاضع للضريبة

٣ — ٧٢٠ جنيها للأعزب، ٨٤٠ جنيها للمتزوج والمحل [illegible] أو غير المتزوج ويعول ولد أو أكثر، ٩٦٠ جنيها للمتزوج ويعول ولد أو أكثر سنويا.

(نموذج رقم ٢٤ ضرائب)

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب ــــــــــــــــ

اسم الملتزم بتوريد الضريبة : ــــــــــــــــ

العنوان : ــــــــــــــــــــــــــــــــ

كشف

الايرادات المرتبة لمدى الحياة

عن المدة ــــــــ إلى ــــــــ

اسم صاحب الإيراد	محل إقامته	مقدار الإيراد المرتب لمدى الحياة	شروط دفع الإيراد المرتب لمدى الحياة	الاستقطاعات		الصافي الخاضع للضريبة	الضريبة المستحقة	ملاحظات
				الأعباء العائلية (١)				

تحريرا في / / ١٩ التوقيع

(١) ٧٢٠ جنية للأعزب ، ٨٤٠ للمتزوج ولا يعول أولادا أو غير المتزوج الذى يعول ولدا أو أكثر ، ٩٦٠ جنيه للمتزوج ويعول أولاد

مصلحة الضرائب

« نموذج رقم ٢٥ ضرائب »

إقرار[١] عن ضريبة المرتبات وما في حكمها

عن المدة من / / إلى / / سنة ١٩

اسم صاحب الاقرار : ________________ عنوانه ________________

جهة العمل الأصلية : ________________ وظيفته ________________

جهة العمل الاخرى : ________________ العنوان ________________

بيان المبالغ التى استولى عليها صاحب الاقرار

من جهة العمل الاخرى

بيان المبالغ	قيمتها		إجماليها		ملاحظات
	مليم	جنيه	مليم	جنيه	
١ – مرتبات وأجور					
٢ – مكافآت					
٣ – أجور إضافية					
٤ – بدلات					
٥ – مزايا نقدية أو عينية					
٦ – إيرادات اخرى ..... (كالايرادات المرتبة لمدى الحياة)					
٧ – حوافز					
يستقطع منها :					
١ – اشتركات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار...					
٢ – بدلات التمثيل والاستقبال (المعفاة قانونا)					
٣ – حوافز الانتاج وذلك في حدود ١٠٠٪ من المرتبات بشرط الا تتجاوز ٢٠٠٠ جنيه في السنة					
٤ – أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر بشرط عدم سبق خصمها					
٥ – ١٠٪ مقابل الحصول على الإيراد					
٦ – الأعباء العائلية					
وعاء ضريبة المرتبات وما في حكمها					

١ – يلتزم بتقديم هذا الاقرار العاملون في وحدات الجهاز الادارى للدولة أو الحكم المحلى أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام والعاملون بكادرات خاصة الذين يحصلون على مبالغ علاوة على مرتباتهم الاصلية من اية جهة اخرى خلاف الوزارات والهيئات العامة والجهات الادارية ووحدات الحكم المحلى والقطاع العام

جنيه

مقدار الضريبة المستحقة .. .. ـــــ ـــــ

المبالغ التى تم سدادها فعلا : ـــــ ـ ـ ـ

بموجب إيصال رقم ـــــ بتاريخ ـــــ

ضمن إيصال توريد رقم ـــــ بتاريخ ـــــ صادر من مأمورية ضرائب ـــــ

تحريرا فى ـــــ

توقيع صاحب العمل   الختم

أو المدير المسئول فى جهة

العمل الأخرى

السيد / ـــــ

تحية طيبة وبعد

طيه إقرار بالمبالغ التى حصلت عليها من جهة العمل ـــــ

موقعا عليه من صاحب العمل / المدير المسئول عنها .

رجاء التنبيه بإجراء التسوية النهائية .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

تحريرا فى ـــــ   توقيع الممول ـــــ

نموذج رقم ٢٦ "ضرائب"

مصلحة الضرائب
مأمورية ضرائب[1] ______

اقرار [2] عن ضريبة المرتبات وما فى حكمها

عن المدة من ______ إلى ______ لسنة ١٩

اسم صاحب الاقرار : ______
عنوانه : ______
وظيفته : ______

أنواع المبالغ التى استولى عليها صاحب الاقرار

أنواع المبالــغ	قيمة المبالغ التى استولى عليها		ملاحظــات
	مليم	جنيه	
١ — مرتبات وأجور			
٢ — مكافــآت			
٣ — أجور إضافية			
٤ — بدلات			
٥ — مزايا نقدية أو عينية			
٦ — إيرادات أخرى (كالإيرادات المرتبة لمدى الحياة)			
٧ — حوافز			
المجمــوع			

(١) يقدم هذا الإقرار إلى مأمورية ضرائب الإيراد العام بالقاهرة أو الاسكندرية إذا كان مقر الممول بالقاهرة أو الاسكندرية حسب الاحوال والمأمورية التابع لها محل إقامته بالنسبة لباقى المحافظات وذلك خلال خمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير من كل سنة .

(٢) يقدم هذا الاقرار إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الايراد غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة أو لاتسرى على الممول أحكام الخصم من المنبع .

بيان المبالغ المستقطعة :

نوع المبالغ المستقطعة	قيمتها		ملاحظـــات
	مليم	جنيه	
١ — اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار ٢ — بدلات التمثيل والاستقبال (المعفاة قانونا) . ٣ — حوافز الانتاج وذلك فى حدود ١٠٠٪ من المرتب وبشرط الا يجاوز ٣٠٠٠ جنيـه فى السنة ٤ — أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجتـــه او أولاده القصر بشرط عدم سبق خصمها . ٥ — ١٠٪ مقابل الحصول على الايراد . ٦ — الاعباء العائلية .			
المجموع			

	مليم	جنيـه
مجموع المبالغ التى استولى عليها مقدم الإقرار	ـــــ	ـــــ
تخصم منها :		
مجموع المبالغ المستقطعة الموضحة بعاليه	ـــــ	ـــــ
وعاء ضريبة المرتبات وما فى حكمها الذى تحسب عليه الضريبة ..	ـــــ	ـــــ

مقدار الضريبة المستحقة ________________

ورد بموجب الشيك/الايصال رقم ________ بتاريخ ________________

تحريرا فى / / ١٩٨ توقيع الممول ________________

٦٠ يوم من تاريخ الألتحاق بالخدمة أو العمل كشفاً يوضح فيه البيانات التالي:-

١- أسماء ومحال ووظائف العاملين لديهم .

٢- مقدار مرتباتهم أو مهاياتهم أو أجورهم أو أتعابهم.

كما نصت المادة ٦٥ في فقرتها الأخيرة على أنه يجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة للشركات والمنشآت التي تستخدم ٥٠ شخصاً أو أكثر.

كما نصت المادة ٦٦ من القانون على أن يلتزم مديروا الشركات والمنشآت أن يقدموا لمأمورية الضرائب المختصة بالأضافة الى ما هو منصوص عليه في المادة ٦٥ من هذا القانون وفي ذات المواعيد المنصوص عليها كشفاً مبيناً فيه مايلي:-

١- أسم ومحل أقامة أي شخص يشغل وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير مجلس أدارة وهيئة مراقبة أو غير ذلك، ومقدار أتعابه أو مكافأته ولو كان تقديرها منوطاً بقرار يصدر من مجلس الأدارة أو الجمعية العامة .

٢- مقدار كل مبلغ يدفع لأي شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافأت سواء كان دفعها بصفة دائمة أم بصفة عارضة .

ومما سبق يتضح ما يلي :-

١- أن الحكومة والمصالح العامة وهيئات الحكم المحلي لاتلتزم بتقديم أقرار

عن موظيفها الى مصلحة الضرائب، خاصة وأن الضريبة تحصل بطريقة الحجز عند المنبع من صاحب الأيراد.

٢- يلتزم أصحاب الأعمال بتقديم الأقرارات المشار اليها حتى اذا لم يتجاوز أيراد العاملين أو العمال حدود الأعفاء.

وقد نصت المادة ٦٧ من القانون على أن يلتزم الأفراد والشركات والهيئات الخاصة الذين يدفعون أيرادات مرتبة لمدى الحياة أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ٦٠ يوم من تاريخ تولد الحق فى الأيراد كشفاً ببيان أسماء ومحال أقامة أصحاب الأيرادات المذكورة وبيان مقدار وشروط دفعها بنص المادة ٦٧ من القانون.

كما نصت المادة ٦٨ من القانون على أنه يجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها طبقاً للمواد ٦٥ ، ٦٦ ، ٦٧ وذلك خلال ٤٠ يوم من تاريخ حدوث هذه التعديلات.

الأقرارات التى يلتزم بها أصحاب المرتبات

فقد نصت المادة ٦٩ من القانون على أن يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجور أو أيرادات مرتبة مدى الحياة تتجاوز مجموعة حد الأعفاء للأعباء العائلية أيا كان مصدرها بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ٤٠ يوم من تاريخ التحاقة بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من

مرتبات أو مكافآت او ماهيات أو أجور أو أيرادات مرتبة مدى الحياة مع بيان أسمه ومحال أقامته وأسماء ومحال أقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون لهم الأيراد.

٣/٥ تحصيل الضريبة وطرق اداؤها:-

تناولت المادة ٧٠ ، ٧١ من القانون موضوع تحصيل الضريبة، حيث قد تم التمييز بين حالتين ، الأولى اذا كان صاحب العمل مقيماً فى مصر ، والثانية اذا كان غير مقيماً فى مصر.

١- اذا كان صاحب العمل مقيماً فى مصر:-

نصت المادة ٧٠ على أنه "يلتزم أصحاب الأعمال الملتزمون بدفع الأيراد الخاضع للضريبة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٥٨ من هذا القانون - قيمة الضرائب المستحقة ، ويتعين أن يوردوا الى مأمورية الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التى أجروها فى الشهر السابق".

وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة ٧٠ على أن يجوزان .. اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروط خاصة بالشركات والهيئات .. والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم ٥٠ شخصاً فأكثر.

٢- اذا كان صاحب العمل غير مقيماً فى مصر:-

وهذا ما عالجته المادة ٧١ من القانون حيث نصت على "اذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الأيراد الخاضع للضريبة غير مقيماً فى مصر

أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة فأن الألتزام بتوريد الضريبة يقع على عاتق مستحق الأيراد أو الخاضع للضريبة طبقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية" .

بناء على ما تقدم يتضح طبيعة طرق تحصيل الضريبة، حيث أن القاعدة العامة التى تتبع لتحصيل الضريبة على المرتبات هى قاعدة التحصيل من المنبع طبقاً لنص المادة ٧٠ من القانون ، وقد وضع المشرع نظاماً خاصاً للمنشآت التى تستخدم ٥٠ عاملا على الأقل ، حيث أجاز لها فى المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية من القانون أن تدفع الضريبة بصفة مؤقته على أساس المهايا التى استحقت أو كانت تستحق عن السنة الماضية ما عدا اغفال ما قد ينشأ من أختلاف بسبب تغير سعر الضريبة، على أن يكون الدفع على أربعة أقساط متساوية فى نهاية مارس، يونيو ، سبتمبر ، ديسمبر، ثم يتم تسوية الضريبة نهائياً فى نهاية العام، حيث تقوم المنشأة بدفع ما قد يكون مطلوباً زيادة عما دفعته ، أو يرد اليها ما تكون قد أدته زيادة عن المستحق فعلا لمصلحة الضرائب.

٣/٦ مشاكل التطبيق العملية لفحص ضريبة المرتبات

٣/٦/١ اجراءات وخطوات الفحص

تتمثل خطوات فحص ضريبة المرتبات فى ثلاثة اجرءات تتمثل فى اجراء محضر المناقشة، والمراجعة الكاملة للعاملين، والمراجعة الأختبارية للعاملين بطريقة العينات.

١- اجراء محضر المناقشة

فى ضوء الكشف السنوى الذى على أساسه يتم تسوية الضريبة نهائياً يقوم الفاحص بأجراء مناقشة مع رب العمل أو وكيله أو من ينوب عنه لأستيفاء بعض المعلومات التى يتعين الحصول عليها لأنعكاس اثارها على فحص الضريبة على المرتبات، وتمكن هذه البيانات الى جانب الأطلاع على الميزانية والحسابات الختامية من التعرف على عدة موضوعات هامة هى:-

- طبيعة نشاط الشركة، حيث تؤثر على فحص البدلات ومدى ارتباطها بالنشاط، وكذلك الأعفاءات المرتبطة بذلك النشاط.
- بداية النشاط والذى يؤثر على محاسبة العاملين من بداية تعيينهم، ومراعاة فترة التأسيس وخضوع الأجور خلالها بغض النظر عن بداية الأنتاج.
- حصر المزايا النقدية والعينية التى تمنح للعاملين والمقررة بلائحة الشركة.
- التعرف على مدى أستعانة الشركة بخبراء أجانب خلال سنة الفحص، ومدد استخدامهم ونوع العملة المدفوعة لهم والأطلاع على عقد العمل المتعلق بهم، ومن المتحمل للضريبة المستحقة عليهم.
- طلب تفسير وأيضاح سبب الأرقام الناتجة من مقارنة كل من الأجور والمرتبات الواردة بأستمارة ٢ تأمينات ، والأجور والمرتبات الواردة بأخطار شعبة الأرباح التجارية والصناعية أو شعبة الفحص للضريبة على أرباح شركات الأموال، والأجور والمرتبات الواردة بالحسابات الختامية والأقرارات المقدمه للمأمورية.

المراجعة الكاملة للعاملين:-

وتتميز هذه المراجعة بأنها تؤدى الى فروق ناتجة من الفحص، تتسم بأنها فروق حقيقية وليست تقديرية، وفى الأصل يجب أن تتم المراجعة الكاملة لجميع العاملين، وأن كان من الصعب بل المستحيل عملياً تطبيق ذلك بالمنشآت الكبيرة.

٣- المراجعة الأختبارية بطريقة العينات:-

وعادة ما يلجأ الفاحص الى إتباع هذه الطريقة بصفة خاصة فى المنشآت الكبيرة العدد، حيث تعتمد هذه الطريقة على أختبار عينات من العاملين بحيث تتوافر فيها عدة ضوابط أهمها :

١- أن تكون العينة شاملة ومتنوعة بحيث يجب أن تتكون من:-

- عينة من العاملين من مختلف الدرجات والمستويات الذين يصرفون مرتبات.
- عينة من العاملين من مختلف الدرجات والمستويات الذين يصرفون بدلات وأجور أضافية ومزايا نقدية وعينية بالأضافة الى مرتباتهم الأصلية.
- عينة من العمال الدائمين أو المؤقتين الخاضعين لنظام المياومة.
- عينة من الخبراء الأجانب.
- عينة ممن يحصلون على أجور خاضعة لضريبة مقطوعة.
- عينة من العاملين الذين يصرفون منحاً أو مكافآت غير دورية خلال السنة أو ممن يصرفون متجمد مرتبات أو تجرى لهم تسويات أو مقاصات بناء على أحكام صادرة أو قرارات وزارية.

كـ أن يكون حجم العينة متناسباً مع عدد العاملين:

وقد حددت المصلحة بمقتضى تعليماتها عدة مؤشرات ونسب أهمها :-

- ٢٪ من عدد العاملين المعينين على درجات.
- ١٪ من عدد العاملين الذين يصرفون أجور مؤقته ومثلها من الأجور الدائمة .
- ٣٪ من عدد العاملين الذين يصرفون مبالغ غير دورية خلال السنة .
- هذا بالأضافة الى عينة تشمل كبار العاملين وصغارهم، وعينة من الخبراء الأجانب تصل الى ٥٠٪.

وغنى عن البيان فأذا أسفر الفحص من العينات المختارةعن وجود فروق فى حساب الضريبة نتيجة أخطاء - فلابد من حساب نسبة الخطأ المنسوبة الى العينات المختارة لتطبيقها على الضريبة المحسوبة لجميع العاملين:

$$\text{نسبة الخطأ فى حساب الضريبة} = \frac{\text{اجمالى الفروق بالعينة}}{\text{اجمالى مبلغ الضريبة بالعينة}} \times ١٠٠٪$$

فإذا كان هناك أحدى الشركات المساهمة الخاصة قد تقدمت بكشوف تسوية سنوية نهائية للعاملين فيها وقد أتضح منها أن أجمالى مبلغ الضريبة المستحقة من واقع تلك التسوية مبلغ ٣١٠٢٦٠ر٥٠٠ جنيه، وعند الفحص بطريقة العينات المختارة تبين أن هناك فروق نتيجة أخطاء مقدارها ٥٥٢ر٥٠٠ جنيه بالعينات المختارة لعدد ٨ عينات، وقد بلغ مقدار الضريبة المستحقة على هذه العينات من واقع التسوية المقدمة ٤٢٣٠ جنيه.

فى تلك الحالة يمكن حساب نسبة الخطأ فى العينة، وفروق الضريبة المستحقة على الشركة على النحو التالى:-

١- حساب نسبة الخطأ فى العينات المختارة:

$$\frac{\text{٥٥٢٫٥٠٠ قيمة الفروق بالعينات}}{\text{٤٢٣٠ قيمة الضريبة بالعينات}} \times \text{١٠٠٪} = \text{١٣٫٠٦٪}$$

ب- حساب فرق الضريبة المستحقة على الشركة

٣١٠٢٦٠٫٥٠٠ جنيه x ١٣٫٠٦ ٪ = ٤٠٥٢٠٫٠٢٠ جنيه

٢/٦/٣ أهم المشاكل التى تواجه الفحص الضريبى

فيما يلى اهم المشاكل التى يمكن أن تواجه عملية فحص الضريبة على المرتبات

١- بدل الأنتقال وعلاوة المبيت والسفر:-

- يعتبر مقابل سفر الموظف ومبيته خارج محل أقامته أو مقر عمله الأصلى - حتى يتمكن من أداء عمله غير خاضع للضريبة، وبغض النظر عن كيفية تصرفه فى ذلك البدل، على أنه يدخل فى وعاء الضريبة اذا لم تكن هناك ظروف تقتضى صرفه، وقد يدخل فى الوعاء مايزيد عن القدر المعقول أو الفعلى لمثل هذا المصروف، ولاشك أن هذه مسألة تقديرية تترك

للفاحص تبعاً لطبيعة وظروف العمل.

- وينبغى التفرقة بين بدل الأنتقال الثابت وبدل الأنتقال المتغير، حيث يخضع الأول للضريبة على أساس أنها تسمية مقنعة لأحد البدلات ليس هناك ظروف معينة تقتضى صرفه، أما الثانى فهو لايخضع طالما كان مقابل الأنتقال الفعلى من مقر الشركة الى الأماكن التى يقوم بأداء العمل فيها.

فإذا كانت المعالجة الضريبية لذلك البند تتعلق بعدد قليل من العاملين يتعين على الفاحص أعادة تسوية الضرائب على الوجه الصحيح، أما اذا كانت المعالجة تتعلق بكافة العاملين دون أى ملاحظات أخرى على التسويات النهائية له فأنه يتعين تقدير نسبة الميزة فيها للحصول على الفرق الخاضع للضريبة. وبتطبيق ذلك يفترض قيام أحد المنشآت التى تقوم بدفع بدل أنتقال لجميع العاملين بها مقابل ٨٠٠٠ جنيه وعند الفحص تبين أن ذلك البدل مبالغ فيه بواقع ٤٠٪ من قيمتها، من ثم يتعين خضوع مبلغ ٣٢٠٠ جنيه للضريبة بسعر متوسط الشرائح تتحدد وفقاً لمستوى الأجور فى الشركة وعدد العاملين بها على النحو التالى:-

مجموع صافى وعاء الضريبة الخاضع / مجموع العاملين بها.

٢- بدل الغذاء وبدل الكساء:-

لايخضع للضريبة اذا ما كانت ظروف العمل تقتضى استمرار العامل فى موقع عمله مما يبرر صرف بدل غذاء له، أما اذا أنتهت تلك الظروف أعتبر البدل ميزة نقدية تخضع للضريبة، ويتبع أجراء السابق بيانه بالنسبة لبدل الكساء أيضاً، فبدل الملابس لرجال القوات المسلحة أو الشرطة يفترض أنه لمقابلة الزى الرسمى الذى تتطلبه المهنة ذاتها طبقاً لمقتضيات استهلاكها، من ثم لايخضع للضريبة.

٣- العمـــــولات:-

وهى تخضع للضريبة سواء كانت محددة بقيمة ثابتة أو بنسبة مئوية من رقم الأعمال أو المبيعات أو من رقم الأنتاج أو من المبالغ المحصلة أو من قيمة العقود المبرمة، ومن أمثلة ذلك ما تمنحة شركات ووكالات الأعلان للعاملين بها من عمولات محسوبة بنسبة مئوية من قيمة الأعلان، وما تمنحه شركات التأمين للمنتجين بها من عمولات محسوبة بنسبة مئوية من وثائق التأمين التى تبرم بمعرفتهم.

٤- ميزة تحمل الضريبة:-

ويظهر غالباً فى المعاملة الضريبية للأجانب الذين تتعاقد معهم بعض الشركات أو المنشأت الأجنبية للعمل لديها فى مصر، على أن تتحمل هذه الشركات بكافة الضرائب التى تستحق على مرتباتهم فى مصر - أى أن ما يحصل عليه هؤلاء الأشخاص يكون خالص الضريبة، لذلك تحسب قيمة الضريبة المستحقة وتضاف الى أيرادات السنة أو الفترة المستحق عنها

الضريبة، وليس صحيحاً الى أيرادات السنة التى تم فيها دفع هذه الضريبة كميزة نقدية كما هو الحال فى الضريبة العامة على الدخل.

وكمثال تطبيقى على ذلك يفترض أن صافى الأيراد من واقع التسوية النهائية لأحد الخبراء الأجانب لأحدى المنشآت التى تعمل فى مصر عن مدة عمل تبلغ سنة كاملة - مبلغ ٢٩٧٦ر٥٠٠ جنيه بعد أن قامت المنشأة بتحمل الضريبة عن الممول [ومتزوج ويعول]. وفى هذه الحالة يتم حساب الضريبة على النحو التالى:-

- صافى الأيراد خالص الضريبة ٢٩٧٦ر٥٠٠ جنيه.

- لايتم خصم أعباء عائلية فى هذه الحالة، لأن المبلغ يمثل صافى مايتقاضاه الخبير بعد خصم ذلك الأعفاء، والضريبة المستحقة كما ورد بهذا المثال الأفتراضى على النحو التالى:-

وعاء الضريبة	صافى الشريحة	السعر	الضريبة المستحقة
٤٨٠	الاولى ٤٧٠ر٤٠٠	٢٪	٩ر٦
٤٨٠	الثانية ٤٥٦ر٠٠	٥٪	٢٤ر٠٠
٨٦٠	الثالثة ٨٦٤ر٠٠	١٠٪	٩٦ر٠٠
٩٦٠	الرابعة ٨١٦ر٠٠	١٥٪	١٤٤ر٠٠
٤٥١ر٣	٣٧٠ر١٠٠	١٨٪	٨١ر٢٤٠
٣٣٣١ر٣			٣٥٤ر٨٤٠

وقد تم أستخراج المتمم الحسابى لعامود صافى الشريحة بجمع صافى الشرائح من الأولى حتى الرابعة، وطرحها من مبلغ صافى الأيراد خالص الضريبة وهو ٢٩٧٦ر٥٠٠ جنيه فيكون الناتج مقداره ٣٧٠ر١٠٠ جنيه، ونظراً لأن هذا المبلغ يكون فى الشريحة الخامسة بسعر ١٨٪، وحيث أنه

من المبالغ الصافية التى تقاضاها الخبير، لذلك فهو يمثل ٨٢٪ من المبلغ الأصلى، وعلى ذلك يمكن التوصل الى ضريبة هذه الشريحة على النحو التالى :

ضريبة الشريحة الخامسة = ١٠٠ر٣٧٠ x ١٨/٨٢ = ٢٤٠ر٨١ جنيه

وبذلك تكون جملة الضرائب المستحقة فى هذه الحالة = ٨٤٠ر٣٥٤ جنيه.

٥- المزايا العينية

يشترط لأعتبار الخدمة أو المنفعة التى يحصل عليها العامل أو المستخدم كميزة عينية خاضعة للضريبة توافر شرطين :-

١- أن يكون منحها للمستفيد مجاناً أى بدون مقابل.

٢- أن يكون الغرض منها أثابة الموظف أو العامل شخصياً، بحيث تعود المنفعة الشخصية عليه دون التزام يتطلبه أداء العمل مما يتعين تقويمها بقيمتها الحقيقية وقت منحها لتقدير المنفعة الشخصية التى عادت على المستفيد.

ويتطلب الأمر من الفاحص مناقشة هذه المزايا العينية للتحقق من عدم المغالاة فى أعتبار المنافع الممنوحة بالعامل مستغرقة فى أعمال الوظيفة أو دون ألزام يتطلبه طبيعة العمل، كالخبراء الأجانب الذين تتحمل جهة العمل أحياناً نفقات الأعاشة والأقامة، حيث تعتبر ميزة تتعين خضوعها للضرائب، فإذا لم تتحدد قيمتها من قبل رب العمل فأن العرف بمصلحة الضرائب قد جرى على تقدير قيمتها بواقع ١٠٪ من الأجر الأصلى.

فأذا كان هناك أحد الخبراء الأجانب يتقاضى خلال فترة أقامته بمصر

من ٢٠/٤/١٩٨٩ الى ٢٠/٩/١٩٨٩ من أحدى شركات القطاع العام مبلغ ١١٠٠٠ دولار مقابل خدمات أداها للشركة، ففى تلك الحالة يمكن حساب ضريبة المرتبات المستحقة بأفتراض أن جهة العمل تتحمل نفقات الأعاشة والأقامة لهذا الخبير بالأضافة الى تحمل الضرائب المستحقة عليه طبقاً للعقد المبرم معه على النحو الأتى:-

- تحويل الأجر بالجنيه المصرى على أساس ثمن الشراء بالسعر التشجيعى للدولار المعلن عنه فى البنك المركزى فى ٢٠/٩/١٩٨٩ وليكن ٥ر٢ جنيه للدولار.
- القيمة التى تقاضاها بالجنيه المصرى = ١١٠٠٠ دولار x ٥ر٢ جنيه = ٢٧٥٠٠ جنيه.
- ضريبة المرتبات = ٢٧٥٠٠ جنيه x ١٠٪ = ٢٧٥٠ جنيه
- ضريبة ميزة الأعاشة والأقامة = ٢٧٥٠٠ x ١٠٪ x ١٠٪ = ٢٧٥ جنيه
- ضريبة ميزة تحمل الضريبة =

(٢٧٥٠٠ + ٢٧٥٠) x ١١/٨٩ x ١٠ ٪ = ٨٨ر٣٧٣ جنيـــه

أى أن أجمالى الضريبة المستحقة = ٨٨ر٣٣٩٨ جنيه

ويمكن الحصول على ذلك بطريقة أخرى مباشرة على النحو التالى:

أجمالى الضريبة المستحقة =

٢٧٥٠٠ x (١٠٠/٨٩) x (١١ / ١٠٠) = ٨٨ر٣٣٩٨ جنيـــه

وقد أحتسبت نسبة ١١/٨٩ على أساس أن الضريبة على مرتب الخبير هى ١٠٪ من المرتب الأصلى، وضريبة السكن والأعاشة هى ١٪ من المبلغ الأصلى [حيث أن قيمة السكن والأعاشة تقدر بنسبة ١٠٪ من المبلغ

الأصلى] بذلك تكون أجمالى نسبة الضريبة على الأثنين معاً ١١٪ وتكون نسبة صافى ماتقاضاه الخبير ٨٩٪ [١٠٠٪ أجمالى الدخل - ١١٪ ضريب = ٨٩٪]

٣/٦/٣ تقدير الضريبة فى حالة عدم أعداد كشف التسوية السنوى:-

اذا لم تقم المنشأت التى يلزمها القانون بأعداد تسويتها السنوية أو لم تقم بتقديم الأقرارات المنصوص عليها فى القانون فلامناص من تقدير الضريبة جزافياً، وأن كان ذلك يعتبر مخالفة لأحكام القانون، ويترتب على ذلك تطبيق الجزاءات والعقوبات الواردة به.

ويقوم الفاحص الضريبى بالأطلاع على دفاتر ومستندات المنشأة وحسابات التشغيل والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر لأستخراج المبالغ التى تصلح وعاءاً لضريبة المرتبات ويخصم منها المبالغ الواجبة الخصم، ويتم تحديد الضريبة بسعر متوسط.

ولاشك أن هذه الطريقة تعتبر غير عادلة، الا أن الظروف قد تجعل الفاحص يلجأ اليها حفاظاً على حقوق الخزانة وحتى يمكن أن يقوم بمهمته

٣/٦/٤ الأعتراض والطعن

تنص المادة ٧٢ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ على مايأتى:-

"للممول خلال شهرين من تاريخ التسليم الأيراد الخاضع للضريبة ان يعترض على ربط الضريبة بطلب مقدم الى الجهة التى قامت بخصم الضريبة، ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها الى مأمورية الضرائب

المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه وتتولى المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها جدية الأعتراضات التي قدمها الممول قامت بأخطار الجهة المشار اليها لتعديل ربط الضريبة أما اذا لم تقتنع بصحة الأعتراضات فيتعين عليها أحالة الطلب الى لجنة الطعن المنصوص عليها فى المادة ١٥٧ من هذا القانون مع أخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الأحالة وبأستعراض النص السابق يتضح مايأتي:-

١ - أن النص فى المادة على أن الممول أن يعترض على ربط الضريبة فأنه يقصد بربط الضريبة هنا ربط الضريبة الذى قام به رب العمل، بدليل ماورد فى نص المادة من أن يقدم طلب الأعتراض للجهة التى قامت بخصم الضريبة، وبدليل ما ورد أساساً فى النص من أن المأمورية تتولى فحص الطلب فإذا ماتبين لها جدية الأعتراضات التى أبداها الممول قامت باخطار الجهه المشار اليها [رب العمل] لتعديل ربط الضريبه.

٢- ان العامل ليس على دراية كافيه بطريقه حساب ضريبه المرتبات والاجور وذلك حتى يتسنى له معرفه ماذا كانت الضريبه التى قام بها رب العمل بخصمها لتوريدها الى مصلحه الضرائب سليمه ام لا فهو يتسلم صافى الايراد بعد خصم الضريبه.

٣- ان الماده المشار اليها بعاليه لم تتعرض مطلقا لاجراءات الطعن فيما لو حدث خلاف بين الممول [العامل او الموظف] وبين مصلحه الضرائب او بين

رب العمل ومصلحه الضرائب حول ربط الضريبه الذى تجريه المصلحه، ومن الاستعراض السابق يتضح ان حق الاعتراض الوارد فى هذه الماده ليس حقا مطلقا لممولى ضريبه المرتبات والاجور بل هو فى الواقع حق قاصر على الاعتراض على ربط الضريبه الذى يقوم به رب العمل فقط.

واذا كانت مواد القانون الخاصه بالضريبه على المرتبات والاجور لم تحدد اجراءات معينه للطعن فى هذا الربط وللاخطار بربط الضريبه، فضلا عن عدم تحديد مده معينه للطعن فى هذا الربط شأنها فى ذلك ضريبه القيم المنقوله، كما هو الحال بالنسبه للضرائب النوعيه الاخرى [الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه- ضريبه المهن غير التجاريه- ضريبه الايراد العام].

فان المؤلف يرى ان اى اجراء فى هذا الشأن يكون سليما اذا ماأخطرت مأموريه الضرائب رب العمل بربط الضريبه على العاملين حيث ذلك يعتبر اخطارا صحيحا، وذلك باعتباره ملزم قانونا باداء هذه الضريبه وله حق الرجوع على من هم مدينين.

ولايخل اخطار رب العمل بخاصيه شخصيه الضريبه، كما ان اخطار رب العمل من قبل المأموريه بربط الضريبه على العاملين لديه او بفروق الضرائب التى قد تستحق عليهم يولد الحق فى الاعتراض، هذا من ناحيه، ومن ناحيه اخرى فان المؤلف يرى ايضا ان نص الماده ٧٢ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ اعطى لممولى ضريبه المرتبات والاجور [الموظفين والعمال] الحق فى الاعتراض على عناصر ربط الضريبه عليهم وذلك امام المأموريه، واذا استمر النزاع يصعد الى لجنه الطعن ثم الى المحكمه بكافه درجاتها.

وبالتالى فانه يترتب على هذا الحق ضروره قيام مصلحه الضرائب باخطار الموظفين والعمال شخصيا بعناصر ربط الضريبه بما يتوائم ومبدأ

شخصيه الضريبه، ويتضح ان ماذابت عليه مصلحه الضرائب من اخطار رب العمل بعناصر ربط الضريبه للمرتبات والاجور دون الموظفين يراه المؤلف انه يعد اجراءا باطلا حيث يتعين على مصلحه الضرائب اخطار الموظفين والعمل شخصيا بعناصر ربط الضريبه عليهم حتى يتسنى لهم مزاوله الحق فى الاعتراض.

الا انه فى الواقع العملى لايمكن ان تقوم مصلحه الضرائب باخطار الموظفين بعناصر ربط الضريبه عليهم حيث انه يعد اجراء يصعب تنفيذه فى ظل الامكانيات والظروف الحاليه، لان معنى ذلك ان يتم فتح ملف لكل عامل وموظف سواء يعمل فى القطاع العام او الخاص وهذا العدد يزيد على خمسه مليونا من العاملين، كما انها ستكلف المأموريه كثيرا من الوقت والجهد، كما ان ربط الضريبه فى مواجهه كل ممول [عامل او موظف] يعد امرا مستحيلا فى ضوء التساؤلات الاتيه:ـ

١ـ كيف يمكن لمصلحه الضرائب اخطار عمال اليوميه بربط الضريبه كل على حده، وجميعهم عناوينهم غير معروفه لدى رب العمل لان طبيعه استخدامهم تجعله لايهتم بمعرفه هذه العناوين، فهل يمكن ان يعترض ويطالب بالضرائب المستحقه على اجورهم الا رب العمل، وهل يمكن ان يعترض على هذه المطالبه الا هو؟

٢ـ مكافآت الموظفين غير الدائمين الذين تركوا المنشأه هل يمكن الدخول فى دوامه البحث عنهم ومطالبتهم كما ترى مصلحه الضرائب للربط عليهم من ضرائب او فروق ضرائب لم يستقطعها رب العمل، اليس الاجدى ان يطالب

بهذه الضرائب رب العمل ويكون له حق الاعتراض.

٣- ان تكاليف اقامه الخبراء الاجانب الذين غادروا البلاد من مرتب وسكن انتقال واستقبال وخلافه هل يمكن ان يطالب بالضرائب التى تربطها عليها مصلحه الضرائب ولم تستقطعها المنشأه التى كانوا يعملون بها الا رب العمل؟ وهل يمكن ان يعترض على المطالبه سواء؟

٤- ان اى خطأ حساب لوعاء الضريبه للمرتبات يكون سببه اساسا رب العمل مثل اعفاء بدلات تمثيل خاضعه او بدلات انتقال او اى مبالغ أخرى خاضعه للضريبه، فهل للعامل دخل او تأثير على رب العمل فى ذلك والا يكون من الاجدى مطالبه رب العمل نفسه باعتبار انه هو الذى اخطأ.

٥- هل يمكن مطالبه العامل او الموظف بفوائد التأخير التى تستحق على الضرائب المستقطعه منه ولم يوردها رب العمل فى المواعيد القانونيه.

٦- احيانا يوجد امام المأمور الفاحص مبالغ منصرفه ولم يستطيع تحديد اصحابها لعدم تقديم تحليل كاف بها، وبالتالى يضطر اخضاعها للضريبه للشريحه التى يراها ممن تطالب المأموريه بالضريبه التى تربط على هذه المبالغ ومن له حق الاعتراض.

اخيرا فمن الافضل من وجهه نظر المؤلف هو وجوب وضع نص قانونى بحيث يصبح الطعن الصادر من رب العمل عن ربط الضريبه على

المرتبات على جميع العاملين لديه بافتراض انه وكيلا عنهم حكما فى هذه الخصوصيه فقط، واذا ماقصر رب العمل فى ذلك يحق للعامل الرجوع عليه مثلما يحق للموكل بالرجوع على موكله بخصوص مايرتكب من اخطاء.

٣/٧ الضريبه على مرتبات العاملين المصريين بالخارج

صدر القانون رقم ٢٢٩ لسنه ١٩٨٩ بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢٠ بفرض ضريبه على مرتبات العاملين بالخارج، ويرتكز ذلك القانون على اخضاع فئه معينه من العاملين للضريبه رغما عن عدم خضوعها اساسا للضريبه على المرتبات طبقا للقانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

ولاشك فان المشرع قد خرج عن القاعده العامه المقرره فى القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ المرتبطه اساسا بان مايدفع من خزانه عامه أجنبيه الى شخص طبيعى لايخضع للضريبه على المرتبات ويتضح ذلك من نص الماده [٥٥] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ والتى تشير الى مبدأ الخضوع للضريبه على المرتبات هو ان يكون مصدر الايراد خزانه عامه مصريه- دون النظر الى جنسيه أو محل اقامه الشخص الطبيعى الذى يتلقى الايراد الخاضع للضريبه على المرتبات.

٣/٧/١ مجال سريان الضريبه وشروطها

تنص الماده الاولى من القانون ٢٢٩ لسنه ١٩٧٩ على:-

" يفرض ضريبه على الاجور والمرتبات التى يتقاضاها عن عملهم بالخارج العاملون بالدوله والقطاع العام والعاملون بنظام او كادرات خاصه الحاصلون على اعاره او اجازه خاصه بدون مرتب للعمل فى الخارج"

وتستحق الضريبه طبقا لما جاءت باللائحه التنفيذيه فى الحالات التاليه:-

١- عند التجديد: حيث تستحق الضريبه عن المده المنتهيه من تاريخ الاجازه وحتى تجديد الأجازه للعمل بالخارج [الماده السادسه من اللائحه التنفيذيه]٠

٢- عند استلام العمل: حيث تستحق الضريبه كذلك عن المده من تاريخ بدايه الاجازه وحتى نهايتها واستلام العمل بالجهه الاداريه٠

٣- عند انقطاع الاجازه: وذلك لاى سبب من الاسباب مثل عدم رغبه العامل فى الاستمرار بالعمل بالخارج٠

٤- عند الاحاله للمعاش: حيث تستحق الضريبه فى هذه الحاله حتى تاريخ الاحاله للمعاش، حيث تزول فى هذه الحاله صفه الخضوع لزوال صفه كونه عاملا بالحكومه أو القطاع العام ٠٠٠٠

سعر الضريبه

نصت الماده الثانيه من القانون على السعر المقرر للضريبه، ويتميز بانه سعر ثابت ذات شرائح محدده تستند الى الدرجه الماليه التى يشغل بها العامل وظيفته بالجهه الاداريه التى ترخص له للعمل بالخارج، وتلك الشرائح هى:-

١- العاملون بالدرجات الرابعه والخامسه والسادسه او مايعادلها عشرون جنيها شهريا٠

٢- العاملون بالدرجات الثانيه والثالثه او مايعادلها أربعون جنيها شهريا٠

٣- الحاصلون على أجازه خاصه لرعايه الأهل.

٤- الحاصلون على اجازات للدراسه بالخارج [بغرض الحصول على شهادات علميه].

٥- الحاصلون على اجازات للعمل بسفارات أجنبيه داخل مصر.

٦- العاملون بسفارات مصريه بالخارج او فروع لشركات مصريه بالخارج، حيث تنحصر طبيعه عملهم بالخارج وليس لهم الحق فى الحصول على ترخيص بالاجازه للعمل بالخارج.

٧- الحاصلون على أجازه لمرافقه الزوج او الزوجه بشرط عدم قيامهم بالعمل بالخارج.

٣/٧/٢ ربط الضريبه

أ- الواقعه المنشئه للضريبه

تنص الماده السابقه على سريان العمل بالقانون اعتبارا من اليوم التالى لنشره، وكما جاء بالماده الرابعه من القرار الوزارى رقم ٣٨٩ لسنه ١٩٨٩ فان تاريخ العمل بالقانون اعتبارا من ١٩٨٩/٧/٢١، ومن ثم فان جميع الفئات الخاضعه لهذا القانون تسرى عليها الضريبه المقرره اعتبارا من ذلك التاريخ.

ومن ثم لاتسرى الضريبه على الخاضعين لاحكام عن فترات سابقه حتى ولو كانوا بالعمل بالخارج. وللتوضيح فانه اذا كان هناك عاملا بالخارج قد سبق له الحصول على أجازه للعمل بدوله قطر اعتبارا من ١٩٨٨/١١/٢٨ حتى ١٩٨٩/١٢/٣١ فانه تستحق عليه الضريبه اعتبارا من ١٩٨٩/٧/٢١، حيث لارجعيه فى اداء الضريبه.

كذلك تنص المادة الرابعة من القانون على:-

"تسرى الضريبه المنصوص عليها فى هذا القانون على العامل الحاصل على اجازه خاصه لمرافقه الزوج الذى يعمل فى الخارج متى ثبت التحاقه باى عمل فى الخارج خلال مده الاجازه.

أ- فئه معينه

حيث اشترط القانون بان يكون مبدأ الخضوع لتلك الضريبه العاملين بالجهات التاليه:-

١- العاملون بالجهاز الادارى للدوله ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامه.
٢- العاملون بهيئات ووحدات وشركات القطاع العام.
٣- العاملون بالجهات التى تنظم شئون العاملين بها قوانين او نظم خاصه.

بناء على ذلك لايخضع لهذه الضريبه العاملون بالقطاع الخاص العاملون بالخارج والمحالون على المعاش غير العاملين بنظام كادرات او كادرات خاصه.

ب- حاله معينه

حيث اشترط القانون فى ان يكون مبدأ الخضوع لهذه الضريبه الترخيص للعمل بالخارج.

ومن ثم لايخضع لهذه الضريبه:-

١- الحاصلون على اجازه خاصه للعمل بالداخل.
٢- الحاصلون على أجازه خاصه للبحث عن عمل.

٣- العاملون بالدرجات الاولى والمدير العام او مايعادلها ثمانون جنيها شهريا٠

٤- العاملون بالدرجات فوق المدير العام او مايعادلها مائه وعشرون جنيها شهريا٠

ب- حساب الضريبه

يتم حساب الضريبه طبقا للفئات المقرره كما سبق ذكره اعتبارا من تاريخ الترخيص للعمل بالخارج او تاريخ العمل بالقانون ايهما اقرب على ان تحتسب الضريبه بنسبه المده التى اقتضاها بالخارج مع مراعاه كسور الشهر منسوبه الى عدد ايام٠

فمثلا حصل عامل على أجازه للعمل بالخارج بتاريخ ١٩٨٩/٥/١٥ ولمده سنه، وبنهايه العام طالب بتجديد الاجازه لمده عام أخر يبدأ من ١٩٩٠/٥/١٥، وطبقا لنص الماده السادسه من اللائحه يتعين على ذلك العامل سداد الضريبه قبل تجديد الاجازه طبقا للمده التى أمضاها بالخارج وهى كما يلى:-

بدايه سريان القانون ١٩٨٩/٧/٢١

نهايه سريان الضريبه ١٩٩٠/٥/١٥

المـــدة ٨/٢٤ ٨ شهـــور و ٢٤يـــوم

اى مضروبه فى الفئه الضريبيه التى يخضع لها٠

٣/٧/٣ تحصيل الضريبه وطرق الوفاء بها

أ- تحصيل الضريبه

نصت الماده الثانيه من اللائحه التنفيذيه للقانون على انه يتم اخطار العامل خلال عشره ايام من تاريخ الموافقه على الاجازه او الاعاره او التجديد بالنموذج رقم ١/٢٢٩ من أصل وصوره بكتاب موصى عليه بعلم الوصول او بالتسليم المباشر وذلك ضمانا لاعلان العامل باستحقاق الضريبه.

كما نصت الماده الخامسه من اللائحه بسداد الضريبه المستحقه خلال ستين يوما من تاريخ انتهاء كل سنه يقضيها العامل بالخارج او لنهايه المده ان كانت اقل من سنه.

ونصت الماده السادسه من اللائحه كذلك بانه يحظر تجديد الاعاره او الاجازه دون اتمام واقعه السداد.

مما سبق يتضح:-

١- يحظر تجديد الاعاره دون اتمام واقعه السداد حتى ولو كانت المده المحدده بالماده الخامسه لم تنتم بعد وهى الستون يوما.

٢- يحظر تجديد الاعاره دون اتمام واقعه السداد حتى ولو لم يعلن العامل بالنموذج سالف الذكر خلال العشره ايام من تاريخ الموافقه على التجديد.

واستنادا الى ذلك فان الاجراءات المتخذه طبقا لما تنص به اللائحه التنفيذيه تتم على النحو التالي:-

١- استيفاء التعهد الموضح بالنموذج ١/٢٢٩.

٢- اخطار الممول بالنموذج ٢/٢٢٩ خلال عشره أيام من تاريخ الموافقه على الاجازه او التجديد٠

٣- سداد الضريبه عند انتهاء الاجازه باستلام العمل او التجديد لفتره قادمه٠

ب- طرق الوفاء بالضريبه

تنص الماده الثالثه من القانون بان يكون سداد هذه الضريبه سنويا وبالطريقه التى تحددها اللائحه٠

وتنص الماده الرابعه من اللائحه بان تسدد الضريبه المستحقه لحساب مصلحه الضرائب بالعمله التى يصرف بها اجره او مرتبه او بالدولار الامريكى بأحد الطرق التاليه:-

١- تحويل القيمه المعادله للضريبه من الخارج بالعمله الاجنبيه بسعر الصرف فى تاريخ التحويل من خلال احد بنوك القطاع العام التجاريه او فروعها او مراسليها او لدى احد القنصليات المصريه بالخارج٠

٢- ايداع او تحويل القيمه المعادله فى احد بنوك القطاع العام من حساب خاص بالعامل يمول بالتحويل من الخارج٠

٣- الوفاء بقيمه الضريبه المستحقه نقدا بالعمله الاجنبيه مرفقا بها مايثبت تحويل قيمتها من موارد العامل بالخارج٠

الفصل الرابع

الضريبة على الدخل المستمر من العمل المستقل

[الضريبة على أرباح المهن غير التجارية]

الفصل الرابع

الضريبة على الدخل المستمر من العمل المستقل

[الضريبة على أرباح المهن غير التجارية]

٤/١ التطور التشريعي للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

نظم المشرع هذه الضريبه فى الباب الرابع من الكتاب الاول من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ فى المواد من ٧٣ الى ٩٤ والمخصص لبيان احكام الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيين، ومنذ ان تقررت هذه الضريبه بالقانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩ فقد طرأت عليها تعديلات جوهريه بقوانين اخرى متتاليه منها القانون رقم ١٤٦ لسنه ١٩٥٠، ورقم ٦٤٢ لسنه ١٩٥٥، ورقم ١٩٩ لسنه ٦٠ [وبمقتضاه تقرر السعر التصاعدى لهذه الضريبه]، والقانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ واخيرا القانون الحالى الذى استحدث عده احكام هامه[١١١].

ففى نطاق الضريبه ووعائها روعى النص فى الماده ٧٤ على عدم سريان الضريبه الا على الارباح الناتجه من مزاوله المهنه او النشاط فى مصر [اقليميه الضريبه]، واهم ماتضمنه بخصوص وعاء الضريبه هو استحداثه نصا يقضى بجواز ترحيل خسائر النشاط المهنى حتى خمسه سنوات وفقا للقواعد المقرره للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

أما فى مجال الاعفاء من الضريبه فمن اهم مااستحدثه مراعاه تعديل الاعفاء المقرر لاصحاب المهن الحره المقيدين كأعضاء فى نقاباتهم بحيث تكون

أ- المهن الحره:-

اختلف الفقهاء فى وضع تعريف محدد لها، ورغما عن ذلك يمكن القول بانها مهن يباشرها الممولون بصفه مستقله- يكون العنصر الاساسى فيها العمل- وتقوم على الممارسه الشخصيه لبعض العلوم والفنون، ولايمنع اعتبارها كذلك ان يكون الربح فيها مختلطا ونتيجه استثمار راس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الاول الغالب[١١٢].

ب- المهن غير التجاريه:-

سميت الضريبه فى القانون باسم ضريبه المهن غير التجاريه، ولم يتم تعريفها سوى انها هى التى يمارسها الممول بصفه مستقله، ويكون العنصر الاساسى فيها العمل، ويمكن تعريفها على اساس مفهوم مخالف، حيث تكون ارباح المهن غير التجاريه هى ايه ارباح لاتخضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه وكذلك لم تخضع للضريبه على المرتبات والاجور والضريبه على رؤوس الاموال المنقوله.

مهما يكون من امر فان المشرع قد استخدم اصطلاحى المهن الحره والمهن غير التجاريه كمترادفين، ومن ثم لااهميه من الناحيه العمليه للتفرقه بينهما اذ يخضعان سويا للضريبه، اما من الناحيه النظريه فانه يصعب التفرقه بينهما، ومن أمثله تلك المهن المحاماه، الطب، الهندسه، الصحافه، تأليف المصنفات العلميه والادبيه بما فى ذلك القاء الاحاديث، والمحاسبه والمراجعه، والخبره بما فى ذلك الخبير المثمن، الترجمه القراءات والتلاوه الدينيه،

مده الاعفاء خمسه سنوات تبدأ من تاريخ التخرج أو لمده سنه من تاريخ بدء مزاوله المهنه اذا كان هذا التاريخ تاليا لانقضاء مده الخمس سنوات المشار اليها .

كذلك فقد استحدث القانون عدد من الاحكام الاخرى التى تتعلق بمجال الدفاتر والاقرارات او فى مجال اداء الضريبه والتى سيتم تناولها بالتفصيل فيما بعد .

٤/٢ مجال وشروط سريان الضريبه وخصائصها :-

حدد المشرع فى الماده ٧٣ من القانون نطاق ومجال سريان الضريبه، حيث نص على ان "تفرض الضريبه على ارباح المهن الحره وغيرها من المهن غير التجاريه التى يمارسها الممول بصفه مستقله، ويكون العنصر الاساسى فيها العمل، كما انها تسرى على كل مهنه او نشاط لايخضع لضريبه نوعيه اخرى" .

رغما عن ذلك فان المشرع عند وضع القانون لم يضع تعريفا جامعا محددا لماهيه المهن الحره والمهن غير التجاريه، ويتطلب الامر التعرف على طبيعه كل منها فى ضوء ماتناوله بعض الشراح وبعض المحاكم فى تفسيرها على النحو التالى :-

٤/٢/١ التعريف بالمهن الحره والمهن غير التجاريه او المهن او الانشطه التي لاتخضع لضريبه اخرى:-

الرسم والتصوير والنحت والخط، الغناء، والعزف، والتلحين والرقص، والتمثيل والافراح والتصوير السينمائي، وتأليف المصنفات المهنيه، عرض الازياء، التخليص الجمركي، الاشخاص الذين يزاولون مهنه القبانه، النسخ على الاله الكاتبه بالقطعه لمن يباشرها بنفسه.

ج- كل مهنه او نشاط لاتخضع لضريبه اخرى[١١٣].

اثار ذلك التعبير خلافات كثيره حول تفسيرها، والواقع ان هدف المشرع هو جعل ضريبه المهن غير التجاريه ضريبه القانون العام، والحكمه من ذلك ان النظام الضريبي المصرى يقوم على اساس الضرائب النوعيه، وقد خشى المشرع ان يفلت من الضريبه ايرادات لاتخضع لايه ضريبه نوعيه اخرى ومن ثم اخضعت لتلك الضريبه، ومن أمثله ذلك استغلال الورثه حقوق مورثهم الماليه على مؤلفاته التى الت اليهم، اذا ظهرت فى صوره مرئيه او اذاعيه.

٤/٢/٢ علاقه المهن الحره او المهن غير التجاريه بالضرائب النوعيه الاخرى:-

اقر المشرع الضريبى مبدأ استقلال الضرائب النوعيه، وجواز الجمع بين خضوع الممول للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه وخضوعه على الارباح التجاريه والصناعيه وكذلك الضريبه على المرتبات والاجور.

وذلك تطبيقا للماده ٧٣ الفقره الاخيره والتى نصت على :- جواز ان تتعدد الضرائب النوعيه التى يخضع لها الممول تبعا لتعداد اوجه نشاطه او ايراده.

ويستلزم الامر هنا- ضروره فصل كل نوع من انواع الايرادات حسب مصدره، وتصنيفه تحت الضريبه الخاضع لها، ويستلزم ذلك قطعا تخصيص المصروفات وتحديد التكاليف الخاصه بكل نشاط وفقا للقواعد الخاصه لكل نوع من انواع الضرائب، وتطبيقا لذلك فقد يقوم طبيب بانشاء مستشفى خاص لاقامه المرضى بجانب عيادته التى يزاول فيها نشاطه، ففى هذه الحاله ويخضع للضريبه على ارباح المهن الحره عن نشاطه فى العياده، ونخضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه عن نشاطه فى المستشفى، على ان يتم مراعاه فصل ايراداته ومصروفاته المهنيه عن ايراداته ومصروفاته التجاريه لتحديد وعاء كل منها على حده.

من ناحيه اخرى فقد تكون ارباح المهن الحره او غير التجاريه المنظمه بقانون خاص- خاضعه للضريبه على الارباح التجاريه من الناحيه الضريبيه، فمثلا ارباح المصدر يخضع لضريبه الارباح التجاريه اذا اتخذ نشاطه شكل المشروع التجارى بما يخرجه من نطاق طبيعه المهن الحره سواء من ناحيه كبر راس المال المستغل او من ناحيه استخدام عدد كبير من العمال واستقبال عدد من العملاء، لان عمل صاحب المنشأه فى تلك الحاله ليس وحده العنصر الاساسى فى النشاط.

يمكن القول بان مفهوم استقلال الضرائب النوعيه قد ترتب عليه مايلى:-

١- فرز كل ايراد ورده الى مصدره، واخضاعه للضريبه النوعيه المختصه.

٢- ضم كل ايرادات من مصدر واحد معا، فالطبيب الذى يمتلك عيادتين يجب ضم ايراداتهما معا.

٣- عدم امكانيه خصم خساره من مصدر من مصدر معين من ايراد ناتج من مصدر أخر، فالطبيب الذى يحقق خساره من نشاطه المهنى لايجوز خصمها من ارباح المستشفى الخاضعه لضريبه الأرباح التجاريه.

٤- عدم تمتع الممول فى جميع الحالات الا باعفاء واحد، ويستفيد بالأعفاء فى المصدر الذى يكون فيه سعر الضريبه اعلى.

٣/٢/٤ شروط سريان الضريبه:-

ورد بعض الشروط الواجب لاخضاع ارباح المهن غير التجاريه للضريبه صراحه فى نص المادتين ٧٣، ٧٤ من القانون، فى حين استقر الفقه والقضاء على توافر البعض الاخر.

يمكن القول بان الشروط الواجب توافرها لخضوع ارباح هذه المهن للضريبه هى[١١٥].

١- مزاوله المهنه بصوره فعليه- على وجه الاعتياد:-

حيث يتطلب الامر ان يقوم الممول بمزاوله المهنه فعلا مع تكراره القيام به، حيث يجب الا تكون هذه المزاوله مجرد عمل عارض، ويستند ذلك الشرط على مدلول كلمه مهنه، رغما عن ذلك لم تأخذ محكمه النقض بهذا الراى حيث ارتكزت على ان تلك الضريبه تسرى على كل مهنه او نشاط لايخضع لضريبه اخرى، وكان المطعون عليه قد تولى طبع مؤلفه وبيعه بعد ان كان مجرد محاضرات يلقيها على طلبه معهد الضرائب واخرجه بذلك من نطاق الحق المعنوى الى الحق المادى واستغلاله[١١٦].

وغنى عن البيان فان العبره هنا بالممارسه الفعليه، ودون اعتبار لتاريخ توافر شروط المزاوله او الحصول على ترخيص بذلك من الجهه الاداريه المختصه، وبتطبيق هذه القاعده تفرض الضريبه على صاحب المهنه الحره اذا ماقام بمزاوله نشاط قبل الحصول على الترخيص اللازم، بتعبير اخر فان الضريبه تفرض على مزاوله النشاط ذاته وليس على الشخص نفسه.

٢- يجب توافر نيه وقصد الكسب من مزاوله المهنه:-

لما كان وعاء الضريبه يتمثل فى الربح وليس الايراد الاجمالى، فيجب ان يكون قصد الممول من المزاوله هو تحقيق الكسب ، من ثم فاذا انتفت تلك النيه كان يكون غرض الشخص مجرد الهدايه او عمل الخير او نشر العلم والمعرفه فلا يخضع الشخص حتى لو خضعت بعض الايرادات، وقد جرت محكمه النقض على اشتراط ذلك فقضت انه يشترط حتى يخضع المول للضريبه على ارباح المهنه غير التجاريه ان يهدف الى تحقيق الربح[١١٧].

٣- ان يكون العمل عنصرا أساسيا فى مزاوله المهنه:-

وقد ورد ذلك النص صراحه فى الماده [٧٣]، وتوافر ذلك الشرط ضرورى لانه يعتبر نتيجه طبيعيه لكون الضريبه على المهنه غير التجاريه وهى من الضرائب على كسب العمل وهذا الشرط هو فى نفس الوقت الذى يميز هذه الضريبه عن الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه التى تمثل نتاج تفاعل عنصرى العمل ورأس المال معا.

ولكن هذا لايمنع من أن يستعين الممول هنا ببعض رؤوس الاموال

الضرورية لمزاولة مهنته، مثال ذلك الأدوات التى يستعين بها طبيب فى عيادته، بالاضافة لأجهزة الطبيب وأثاث عيادته، مع ذلك يظل عمل الطبيب هو العنصر الأساسى فى تحقيق أرباحه، وقد جاءفى حكم محكمة النقض بأن المهن غير التجارية هى المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها هو العمل ويقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولايمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطا برأس المال والعمل، متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب[١١٨].

وتجدر الأشارة الى أن الضريبة تسرى باعتبارها ضريبة القانون العام على مهن وأنواع من النشاط لايكون العمل هو العنصر الأساسى فيها، بل قد لايكون هناك عمل ما، وذلك كتأجير حق الأعلان، والأرباح التى يحققها طبيب من تأجير عيادته بمعداتها.

٤- مزاولة المهنة بصفة مستقلة :-

ويشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة ويمارس نشاطه لحساب نفسه، بكامل حريته وعلى مسئوليته، فلا يكون مرتبطا بالغير بأى علاقة عمل تكون فى طبيعتها علاقة وظيفية وعلاقة رابطة عمل أوأجير، والا خضع ايراده للضريبة على المرتبات والأجور، وتعنى ممارسة المهنة بصفة مستقلة مايلى :_

- عدم وجود تبعية للغير.
- قيام الممول بعمله تحت مسئوليته الشخصية.
- أن يعود ناتج العمل من ربح أو خسارة على الممول ذاته.

وهذا الشرط يمثل الفيصل بين سريان الضريبة على ارباح المهن غير التجارية وسريانها للضريبة على المرتبات، حيث أنهما يصيبان دخلا يستند أساسا الى العمل تصيب ضريبة المرتبات دخل عمل التابع أو المأجور، فى حين تصيب الضريبة الأخرى دخل العمل المستقل.

وقد ثار خلاف حول المعاملة الضريبية التى يخضع لها الأطباء الممارسين والأخصائين بالهيئة العامة للتأمين الصحي فيما يحصلون عليه منها، وقد أصدرت محكمة النقض حكمها باعتبار أن العلاقة التى تربط الطبيب بالهيئة هى علاقة عمل بالتبعية ، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه للضريبة على المرتبات خضوع العامل لأشراف رب العمل ورقابته[١١٩].

كذلك أثير خلاف بشأن المعاملة الضريبية التى يخضع لها المأذون الشرعى وقضت محكمة النقض بأن المأذون يعتبر موظف عام، ومن ثم فأن ما يحصل عليه من ذوى الشأن نقدا أو عينا بمناسبة ما يوثقه من عقود زواج وشهادات طلاق يخضع للضريبة على المرتبات[١٢٠].

٥- ممارسة ومزاولة المهنة فى مصر [أقليمية الضريبة] :-

نصت المادة[٧٤] من القانون صراحة على سريان قاعدة اقليمية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، ومتى تمت ممارسة المهنة فى مصر خضعت أرباحها للضريبة ، دون اعتداد بمحل اقامة الشخص الذى يزاولها، ودون اعتداد بجنسيته [سواء أكان مصرى أوأجنبى مقيم]٠

وقد يكون التسأول حول خضوع الفنانين والفنيين العاملين فى المسلسلات التليفزيونية التى تصور فى الخارج للضريبة فى مصر، علما بأن ذلك التصوير يعتبر أخر مرحلة من سلسلة مراحل الأنتاج التى تبدأ بأختيار القصة، وكاتب السيناريو والمخرج، والذى يقوم بأختيار الممثلين، وبعد ذلك يتم أجراء البروفات وتصوير المناظر الخارجية اللازمة والمخرج، وكل هذه الأعمال تجرى فى مصر وعندما تكتمل ولايبقى سوى التصوير يقوم المنتج بنقل الممثلين والمخرج والفنيين اللازمين للخارج لتصوير باقى المناظر داخل الأستوديو، التساؤل يكمن فيما اذا كانت مصر تعتبر مقرا لهذا النشاط بالنسبة لهذه الأعمال التى تم بعضها فى مصر والبعض الأخر فى الخارج.

ترى مصلحة الضرائب خضوع أرباح هذا النشاط للضريبة على أعتبار أنه أكتملت دورته فى مصر حتى ولو لم يكن لهذا النشاط كيان محلى قائم فى مصر[١٢١].

ولكن اذا ثبت من ناحية أخرى أن ذلك النشاط تم عن طريق مؤسسة مستقرة فى الخارج لها كيان مستقل فأنه لايخضع طبقا للقواعد المتعارف عليها فى القانون الضريبى الدولى، ويقوم خلاف بين الفقهاء عن مدى خضوع النشاط العارض الذى يتم فى مصر لصاحب مهنة حرة يزاولها بصفة رئيسية فى الخارج، وعلى سبيل المثال أستدعاء طبيب أجنبى لاجراء عملية جراحية فى مصر، حيث قد يرى البعض عدم خضوع ذلك الأيراد العارض للضريبة بحجة أنه متولد عن بعض الأعمال العارضة التى تمت فى مصر، وهذا لايكفى أصلا للخضوع للضريبة، الاأن مصلحة الضرائب جرت على

أخضاع هذا الأيراد للضريبة المصرية رغم طبيعة هذا النشاط العارض، وذلك استنادا الى مبدأ الأقليمية[١٢٢]. حيث يخضع للضريبة الايراد الصافى بعد خصم مصروفات السفر والانتقال والأقامة.

٤/٢/٤ خصائص الضريبة

تتميز الضريبة على أرباح المهن غير التجارية بعدة خصائص هامة هى

١- ضريبة مباشرة تسرى على الأشخاص الطبيعيين :-

أى أن هذه الضريبة مباشرة حيث يتحمل عبئها الممول، ولا يمكن نقل ذلك العبء الى الأخرين، وهى ضريبة تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين أصلا نتيجة مزاولة المهن الحرة والمهن غير التجارية بصفة مستقلة، الاأن المشرع قد خرج عن هذا حينما فرض الضريبة على كل مهنة أونشاط لايخضع لضريبة نوعية أخرى.

٢- ضريبة عينية وشخصية فى نفس الوقت :-

فالأصل أنها ضريبة نوعية حيث تسرى على صافى الدخل المتولد من نتاج مزاولة المهنة بصفة مستقلة، وعلى الرغم من عدم مراعاة الضريبة العينية الناحية الشخصية للممول،الا أن المشرع قد أعفى جزء من الأرباح لمواجهة الأعباء العائلية وتكاليف المعيشة، كما أعفى القانون بعض أصحاب المهن المبتدئين المنتمين لنقابات معينة من الخضوع للضريبة لمدة سنة أوثلاثة سنوات حسب سنة التخرج، فهى ضريبة تراعى الناحية الشخصية أذن.

٣- ضريبة نوعية مفروضة على الدخل الناتج من العمل :-

فهي تسرى على الأيراد الناتج من العمل الذى يؤديه صاحبه بصفة مستقلة وعلى مسئوليته ولايغير من طبيعة الدخل الخاضع لهذه الضريبة أن يكون الممول قد أستعان بأى قدر من رأس المال فى مزاولة مهنته، فالأساس الغالب فى تحقيق ذلك الدخل هو خبرة الممول وعمله أما رأس المال فلا يعد وكونه عاملا مساعدا ثانويا.

٤- ضريبه سنويه:-

فهى تسرى على الايراد الصافى الذى يحققه الممول خلال سنة كاملة طبقا لنص المادة ٧٣،٧٦، والسنة هى السنة الميلادية التى تبدأ من أول يناير حتى أخر ديسمبر، أى أن هذه السنة المالية موحدة لجميع الممولين عكس الحال بالنسبة لممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وعلى الرغم من ذلك يجوز محاسبة الممول عن فترة من السنة فى حالات معينة مثل بدء خضوع الممول للضريبة أثناء السنة، أو توقفه عن مزاولة النشاط خلال السنة.

فغنى عن القول لايجوز محاسبة الممول عن سنة متداخلة مهما كانت الأسباب، بل يجب تحديد ربح كل سنة ميلادية على حدة، طبقا لنص المادة[٨٥] التى حددت ميعاد الأقرار فى موعد غايته اخر مارس عن كل سنة، ويتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية النشاط الى نهاية السنة الميلادية أو الفترة من أول السنة حتى تاريخ الأنقطاع أو التوقف طبقا

للمادة[٨٣]التى تنص على أن الضريبة تستحق عن الفترة بذات السعر السنوى عن الأرباح المحققة خلال الفترة على النحو التالى:-

أ- يحدد ربح الفترة الصافى.

ب- تخصم الأعباء العائلية المستحقة عن الفترة .

ج- يحدد ربح السنة على أساس ربح الفترة x عدد أيام السنة - عدد أيام الفترة.

د- تحدد الضريبة عن السنة طبقا للشرائح .

هـ- تحدد ضريبة الفترة وهى تساوى ضريبة السنه x عدد أيام الفترة - عدد أيام السنة.

وقد تثور بعض المشاكل تطبيقا لهذه الخاصيه، وللايضاح يفترض ان هناك أحد المموليين قد قدم اقراره الضريبى متضمنا ايراداته ومصروفاته عن سنه كامله تبدأ من ١/٤/١٩٨٩ وتنتهى فى ٣١/٣/١٩٩٠ فان الاجراء الواجب عمله فى هذا الخصوص لتنفيذ سنويه الضريبه ميلاديا وعدم الاخذ بالاقرار اذا تضمن سنه متداخله هو ان يطلب من الممول بتقديم اقرار معدل يفصل فيه ايراداته المحققه فى كل سنه ميلاديه على حده ويضمها على المده السابقه او اللاحقه لكل سنه، فاذا لم يستجب تقوم المأموريه من تلقاء نفسها بهذا الفصل، حيث يتم تحديد ربح الفتره من ١/٤/١٩٨٩ الى ٣١/١٢/١٩٨٩، وتضم الى ارباح الفتره من ١/١/١٩٨٩ الى ٣١/٣/١٩٨٩ وبذلك تتحدد أرباح عام ١٩٨٩ كامله، ثم يحدد ربح الفتره من ١/١/١٩٩٠ الى ٣١/٣/١٩٩٠ ويضم الى ربح الفتره من

١/٤/١٩٩٠ الى ٣١/١٢/١٩٩٠ وبذلك تتحدد ارباح ١٩٩٠ كامله، وبذلك يتحقق ارباح السنه الميلاديه الكامله لكل من سنه ١٩٨٩، ١٩٩٠.

٥- ضريبه تصاعديه:-

حيث تفرض هذه الضريبه بأسعار تصاعديه بالشرائح، حيث يتزايد فيها السعر كلما زاد ربح الممول.

٦- ضريبه القانون العام:-

حيث انها تصيب كل ربح او دخل لايخضع لاى ضريبه، ويشترط الا يكون هذا الربح معفيا من هذه الضريبه، وقد نص المشرع على ذلك فى الفقره [٢] من الماده [٧٣] والتى تنص: "بسريان هذه الضريبه على كل مهنه او نشاط لايخضع لضريبه نوعيه اخرى[١٢٣].

٧- ضريبه أقليميه:-

حيث تتميز بأنها اقليميه التطبيق، بمعنى انها تفرض على اساس التبعيه الاقتصاديه اى انها تفرض على ارباح الانشطه او المهن التى تزاول نشاطها فى مصر بغض النظر عن جنسيه مزاول المهنه او محل اقامته وذلك تطبيقا للماده [٧٤] من القانون.

٨- ضريبه تسير على الاساس النقدى فى تحديد الايراد الصافى:-

حيث تفرض هذه الضريبه على الايراد الصافى الذى يحققه الممول سنويا وبعد خصم التكاليف اللازمه للحصول على الايرادات من اجمالى

الايرادات المحققه، وقد نصت على ذلك الماده [٧٣] من القانون هذا من جهه، ومن جهه اخرى فهى تسرى على صافى الربح النقدى حيث يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبه طبقا لما يتم تحصيله او يتم صرفه بغض النظر عما اذا كان الايراد المحصل خلال سنه المحاسبه يخص هذه السنه او ناتجا عن أعمال تمت خلال السنه السابقه، او اعمال سيقوم بها الممول فى السنه القادمه، بتعبير اخر تسير مصلحه الضرائب فى تحديد وعاء هذه الضريبه على اتباع الأساس النقدى [للايرادات والمصروفات] باستثناء القيمه الايجاريه للعقار المملوك للممول ويزاول فيه مهنته، اذ تعتبر هذه القيمه فى حكم الايجار المدفوع، بالاضافه الى السماح للممول بترحيل الخسائر والى غير ذلك من هذه الاستثناءات التى ستناقش فيما بعد.

٩- تتمشى مع نظريه المصدر فى تحديد الدخل الخاضع للضريبه:-

حيث ان الدخل الذى يحصل عليه الشخص يجب ان يكون من طبيعه دوريه ومتجدده، كذلك فان الدخل العارض لايخضع لهذه الضريبه.

٣/٤ تحديد وعاء الضريبه:-

لاتسرى الضريبه طبقا لنص الماده [٧٦] من القانون الا على الارباح الصافيه، ولتحديد تلك الارباح يتعين تحديد الايرادات الخاضعه للضريبه، والتكاليف الواجبه الخصم، والمبالغ التى يجوز خصمها، وبغرض تحديد وعاء الضريبه يتطلب الامر خصم الاعفاءات المسموح بها من تلك الارباح الصافيه وقد حددت المواد ٧٦، ٧٧/ ٧٨، ٧٩ كيفيه تحديد وعاء الضريبه وفيما

يلى سوف يتم تناول الايرادات والمصروفات والتكاليف والمبالغ التى يجوز خصمها وكذلك الاعفاءات المسموح بها.

٤/٣/١ قياس وتحديد الايرادات الخاضعه للضريبه:-

تنص الماده [٧٦] من القانون على ان يكون تحديد صافى الارباح على اساس نتيجه العمليات المختلفه التى يباشرها الممول خلال السنه، ويقصد بالعمليات تلك المتعلقه بمباشره المهنه الحره او المهنه غير التجاريه.

وقد اختلف الكتاب فى تفسير المقصود بالايرادات التى تدخل فى وعاء الضريبه، نظرا لان نص القانون لم يحدد ذلك صراحه، ويفسر غالبيه الشراح الايرادات الخاضعه للضريبه بانها ماينتج عن مزاوله المهنه وحدها وما قد يرتبط بها من ايرادات فرعيه او استثنائيه مثل الايراد الذى قد حصل عليه الفنان فى شكل نقوط نقديه او عينيه طالما انه تحقق بسبب مزاوله المهنه، ويقابل عمل او نشاط تم القيام به بغرض الكسب، ولايدخل فيها مايلى[١٢٤].

أ- الايرادات العارضه:-

وهى الناتجه عن مصادر اخرى غير مزاوله المهنه، حيث تخضع هذه الايرادات للضرائب النوعيه الخاصه بكل منها مثل الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله بالنسبه لفوائد السندات او الديون.

ب- الجوائز والمكافآت التشجيعيه:-

وهى الجوائز التى تمنحها الدوله للباحثين فى مجالات العلوم والاداره، والمكافآت التى يحصل عليها الممول نظير اشتراكه فى المؤتمرات العلميه، حيث لاتخضع هذه الايرادات للضريبه تقديرا من الدوله للمجهودات المبذوله وتشجيعا للغير للقيام بالاعمال الجاده المنتجه·

ج- الارابح الرأسماليه:-

ويقصد بها الارباح الناتجه من بيع الاصول الثابته المستخدمه فى مزاوله المهنه او الناتجه من هلاك هذه الاصول او الاستيلاء عليها، وتلك الارباح لاتخضع للضريبه، ولو كان المشرع قد اخضعها لنص على ذلك صراحه كما فعل فى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه او الضريبه على ارباح شركات الاموال·

ويترتب على ذلك الا تدخل ضمن التكاليف الخسائر الرأسماليه، وكما سبق الاشاره فان المؤلف يرى ان المشرع قد اتبع نظريه المصدر فى تحديد الربح بالنسبه لهذه الضريبه، وهى نظريه منتقده، حيث ان كافه الاتجاهات الحديثه فى التشريعات الضريبيه تميل الى الاخذ بنظريه الاثراء او ماتعرف بنظريه الميزانيه والتى بمقتضاها تدخل كافه الايرادات التى يحصل عليها الممول ايا كان مصدرها وايا كانت طبيعتها متجدده او غير متجدده[١٢٥].

فى ضوء ماتقدم يمكن تبيان الاسس المختلفه المرتبطه بتحديد وقياس الايرادات الخاضعه للضريبه على النحو التالى:-

١- ان قياس الايرادات الخاضعه للضريبه يتم على اساس الايرادات المحققه

من مباشره المهنه على اختلاف انواعها، حيث يتم قياس الايرادات الخاصه بالطبيب الخاضعه للضريبه على اساس اتعاب الكشف واجراء الاستشارات الطبيه واتعاب اجراء العمليات الجراحيه وما الى ذلك.

٢ـ لاتدخل الايرادات المستمده من مزاوله المهنه المحققه خارج مصر ضمن وعاء الضريبه تطبيقا لاقليميه الضريبه.

٣ـ لاتدخل الايرادات العارضه او الرأسماليه غير المتصله بالمهنه ضمن وعاء الضريبه، فاذا ماباع احد الاطباء احد أجهزته الطبيه وحقق ربحا رأسماليا، فان هذا الربح لايدخل ضمن الايرادات الخاضعه للضريبه، ومن جهه اخرى لاتدخل الايرادات الاستثنائيه غير المرتبطه بمزاوله المهنه ضمن الوعاء الضريبى مثل التعويض الذى يحكم به لصالح الممول بسبب جريمه ارتكبت فى حقه او مقابل التنازل عن عقد من العقود او فسخه.

٤ـ اما الايرادات الفرعيه والاستثنائيه التى تكون ذات صله بمزاوله المهنه فانها تخضع للضريبه او تدخل ضمن نطاق الايرادات الاجماليه كما سبق الاشاره.

٥ـ يتم قياس الايرادات الخاضعه للضريبه على الاساس النقدى وليس على اساس الاستحقاق، ويؤكد ذلك نص التعليمات التفسيريه الصادره من مصلحه الضرائب والتى قضت بما يلى:ـ

ـ الواقعه المنشئه للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه هى تحقيق ارباح

- صافيه للممول، كما تتخذ الربح النقدى اساسا للمحاسبه عن هذه الضريبه.
- يتم تحديد صافى الربح على اساس المتحصل فعلا من العمليات على اختلاف أنواعها والتى باشرها الممول.

- اما المبالغ والاتعاب وسائر الايرادات المتعلقه بالمهنه والمقبوضه من الممول مقدما عن العمليات لم يتم اداؤها بعد حتى نهايه السنه الضريبيه فانه تدرج ضمن وعاء الضريبى، فى السنه التى حصلت فيها لافى سنه اداء العمليه، على انه اذا قام الممول برد كل هذه المبالغ او بعضها فى سنه تاليه، وكان قد سبق خضوعها للضريبه فيحق له ان يخصمها من الارباح فى السنه التى تم فيها الرد وذلك تطبيقا للاساس النقدى فى تحديد الارباح.

- لاتقتصر المتحصلات التى يشملها الوعاء على الايرادات المحصله نقدا دائما، حيث تشمل ايه ايرادات أديت للممول سواء قبضها نقدا او شيكات او وضعها تحت تصرف الممول فى حسابه الجارى او تم اداؤها بطرق المقاصه اوبأى طريقه اخرى من طرق الاداء.

وتجدر الاشاره الى ان هناك استثناء وحيد من سياسه الايراد النقدى وهو فى حاله انقطاع صاحب العمل عن ممارسه النشاط لأى سبب من الاسباب كالتوقف او الوفاه ، ففى هذه الحاله يدخل ضمن الايرادات كافه الايرادات المستحقه للممول وتضاف الى ايرادات الفتره حتى تاريخ التوقف وتاريخ الوفاه.

وكأمثله على كيفيه تحديد وقياس المبالغ التى تدخل ضمن ايرادات الممول مايلى:-

- قام مهندس تصميمات بمزاوله نشاطه المهنى فى ١٩٨٩ وكانت نتيجه عملياته خلال هذه السنه كالاتى:-

١- قام بعمل تصميم عماره وكان قد اتفق مع صاحبها على ان يتقاضى مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نظير ذلك، وقد دفع صاحب العماره المهندس مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه فى ابريل ٨٩ والباقى فى مارس ١٩٩٠.

٢- تقاضى الممول مبلغ ٣٠٠٠ جنيه كانت مستحقه له من احد عملائه عن عمليه رسم فيلا قام بها المهندس فى عام ١٩٨٧.

٣- قام المهندس بعمل رسم وتصميم قصر لاحد الامراء بقطر نظير تقاضى مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

٤- قام المهندس بعمل تصميم عماره لاجنبى مقيم فى مصر وتقاضى عن ذلك مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

ويمكن تحديد المبالغ التى تدخل ضمن ايرادات الممول عن سنه ١٩٨٩ على النحو التالى:-

١- يدخل ضمن ايرادات الممول فى سنه ١٩٨٩ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه التى تقاضاها فى هذه السنه لايدخل ضمن الايرادات باقى المبلغ [١٥٠٠٠] جنيه الاخرى التى تقاضاها فى عام ١٩٩٠، حيث ان العبره بالمبالغ التى تقاضاها الممول فى هذه السنه فعلا تطبيقا للأساس النقدى.

٢- يدخل ضمن ايرادات الممول فى سنه ١٩٨٩ مبلغ ٣٠٠٠ جنيه التى تقاضاها وكانت مستحقه له عن اعمال تمت فى سنه ١٩٨٧، فالعبره بالقبض بغض النظر عن ان العمل تم فى سنه سابقه.

٣- لايدخل ضمن الايرادات المبلغ الذى تقاضاه الممول عندما سافر الى احدى البلاد العربيه لان العمل تم فى الخارج، والعبره بالاعمال التى تتم فى مصر تطبيقا لمبدأ اقليميه الضريبه.

٤- بالنسبه للمبلغ الذى تقاضاه الممول من الاجنبى المقيم فى مصر وقدره ١٠٠٠٠ جنيه نظير العمل الذى تم فى مصر، فانه يدخل ضمن ايرادات الممول بصرف النظر عن جنسيه الذى قام بدفع المبلغ، اذ العبره بان العمل قد تم فى مصر.

٤/٣/٢ قياس وتحديد التكاليف الواجبه الخصم [والمقابله للايرادات]:-

اوضح المشرع فى الماده [٧٦] ان يكون تحديد صافى الارباح على اساس نتيجه العمليات المختلفه بعد خصم التكاليف اللازمه لمباشره المهنه ومنها رسوم القيد، والاشتراكات السنويه، رسوم مزاوله المهنه والضرائب فيما عدا الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه التى يؤديها الممول طبقا لهذا القانون.

من ذلك النص يتضح ان المشرع لم يهتم بتعداد التكاليف الواجبه

الخصم، وانما اشترط التكاليف التى يجب ان تخصم من الدخل الاجمالى ان تكون لازمه لمباشره المهنه، من ثم لايكفى ان تكون المصروفات قد دفعت بسبب مزاوله المهنه، وانما يجب ان تكون لازمه لمباشره النشاط الذى ادى الى الربح الخاضع للضريبه.

واذا تحقق ذلك الشرط تعين خصم هذه التكاليف من الربح الاجمالى مهما بلغت قيمتها، وذلك فى حاله وجود حسابات منتظمه مؤيده بالمستندات، اما اذا لم يكن الامر كذلك فيتم تقدير التكاليف، والمصروفات تطبيقا لنص الماده [٧٩] من القانون.

واهم التكاليف الاخرى اللازمه لمباشره النشاط او المهنه [بخلاف التكاليف التى نص عليها القانون طبقا للماده [٧٦]] مايلى:-

١- ايجار الاماكن المخصصه لمزاوله المهنه، واذا ماكان ذلك المكان مملوكا للممول فانه يتحدد بالقيمه الايجاريه المتخذه أساسا لربط العوائد، واذا لم تربط ضريبه المبانى فالعبره بايجار المثل.

٢- اجور ومرتبات المستخدمين والعاملين، وتجدر الاشاره الى ضروره مراعاه ان تكون اجور افراد اسره الممول واقاربه فى حاله استخدام الممول لهم فى حدود اجر المثل، وان تكون مقابل عمل فعلى يؤدونه ويكون لازما لمباشره المهنه.

٣- نفقات السفر والانتقال التى يتحملها الممول من اجل ممارسه المهنه

سواء كانت متعلقه بالعاملين لديه او به شخصيا.

٤- المطبوعات والكتب والمراجع واشتراكات المجلات والدوريات.

٥- استهلاك الكهرباء والمياه والتليفون والتليغراف والدمغات المهنيه.

٦- اقساط اهلاك الاصول الثابته للاجهزه والالات والاثاث والسياره.

٧- اقساط التأمين ضد الحريق او ضد حوادث العاملين.

وفى حاله المصروفات المشتركه بين الممول والمهنه، فيتعين على الممول والفاحص تحديد مايخص كل منها من مصروفات والاعتراف بما يخص المهنه، حيث فى حاله عدم التحديد يرجع الى قواعد العرف الجارى، ومثال ذلك تحميل المهنه ـــ مصروف اهلاك السياره ومصروفات تشغيلها التى يستخدمها الممول فى اعمال مهنته واعماله الخاصه، أما الباقى (ـــ المصروف) يتم تحميله على صاحب المهنه.

بوجه عام يشترط لخصم التكاليف المرتبطه بمباشره المهنه ان تتوافر فيها :-

- ان تكون لازمه لمزاوله المهنه او النشاط.
- ان تكون مدفوعه فعلا خلال سنه المحاسبه.
- ان تكون مؤيده بالمستندات المناسبه فى كل حاله.
- الا يكون مبالغا فيها.
- امساك الممول لحسابات منتظمه.

وهناك تساؤل قد يثار هو الاساس الذى يتم على ضوءه مقابله

الايرادات بالتكاليف اللازمه لمباشره المهنه، فهل تتم المقابله على اساس العلاقه التأثيريه للايراد، خاصه ان نقطه تحقق الايراد فى هذه الضريبه هو التحصيل النقدى؟ ام هل تتم المقابله على اساس المدفوعات النقديه بغض النظر عن العلاقه التأثيريه بالايراد[١٢٦].

من الناحيه المحاسبيه يوجد أساسين لمقابله الايراد المحقق على الاساس النقدى:-

أ- مقابله الايرادات المحققه على اساس التحصيل النقدى بالتكاليف التى لها علاقه تأثيريه بهذا الايراد سواء دفعت فى الماضى او فى الفتره الحاليه او سوف تدفع فى الفتره المستقبله، وتطبيقا لذلك يتم قياس الايرادات المحققه نقدا، اما التكاليف فيتم قياسها على اساس العلاقه التأثيريه وفقا لسياسه الاستحقاق.

ب- مقابله الايراد المحقق على اساس التحصيل النقدى بالتكاليف التى دفعت نقدا خلال الفتره بغض النظر عن علاقه التكاليف النقديه بالايراد النقدى، سواء كانت المدفوعات النقديه تخص ايرادات نقديه حصلت فى فتره سابقه او فى الفتره الحاليه او سوف تحصل فى فتره سابقه.

ولاشك فان المشرع الضريبى لم يحدد أساس مقابله التكاليف بالايراد فى الماده [٧٩] حيث اكتفى فقط بذكر التكاليف اللازمه لمباشره المهنه، وبتتبع ماجرى عليه العمل فى مصلحه الضرائب، يتضح انها لاتسمح بتحميل الايراد الخاضع للضريبه بقيمه الاصول الرأسماليه التى تستخدم فى مزاوله

المهنه عند شرائها مره واحده، وفقا للاساس النقدى للتكاليف، ولكنها تسمح بتحميل الايراد بقيمه اهلاك هذه الاصول سنويا، وهذا لايتفق مع الاساس النقدى للتكاليف، كما تسمح المصلحه بتحميل الايراد الخاضع لهذه الضريبه بالقيمه الايجاريه الضمنيه على اساس عشره امثال العوائد اذا زاول الممول نشاطه المهنى فى مبنى يملكه، ولايتفق تحميل الايراد بالقيمه الايجاريه الضمنيه مع الاساس النقدى للتكاليف، لان التكاليف الضمنيه لايترتب عليها مدفوعات نقديه للغير.

وعلى اساس ذلك يمكن القول بان اساس مقابله التكاليف فى وعاء ضريبه المهن الحره او المهن غير التجاريه هو الاساس النقدى المعدل، حيث يطبق الاساس النقدى على بعض عناصر التكاليف التى تقابل بالايراد، بينما يطبق اساس العلاقه التأثيريه بالايراد بالنسبه لعناصر اخرى من التكاليف وخاصه استهلاك الاصول الثابته والقيمه الايجاريه الضمنيه.

٤/٣/٣ مايجوز خصمه من وعاء الضريبه:-

لاتسرى الضريبه على الارباح الصافيه التى تم تحديدها على النحو السابق فقط، حيث اجاز المشرع خصم عده مبالغ لاتعتبر من قبيل التكاليف، كما اجاز ترحيل الخساره مثلما هو قائم بالنسبه للضريبه على الارباح التجاريه، بالاضافه الى المبالغ المعفاه للاعفاء العائليه.

٤/٣/٣/١ المبالغ المسموح بخصمها من الارباح الصافيه:-

تم تحديد هذه المبالغ على سبيل الحصر فى الماده رقم [٧٧] من

القانون، وتجدر الاشاره الى ان هذه المبالغ لاتخصم الا فى حاله وجود ارباح، بمعنى انها لاتخصم اذا كانت النتيجه خسائر، فحيث ان الاساس فى سريان هذه الضريبه هو عنصر العمل، من ثم فان المشرع راى خصم قيمه من صافى الربح مقابل الاستهلاك المهنى، وقد تم تحديدها بواقع ١٠٪ من صافى الربح تزداد الى ١٥٪ للكتاب والادباء والمؤلفين والفنانين واعضاء اتحاد الكتاب وجمعيه المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنيه.

وتجدر الاشاره الى ان تلك النسبه تحسب على الارباح الصافيه طبقا لما أشارت اليه الماده [٧٧] والتى هى عباره عن الفرق بين الايرادات الاجماليه والتكاليف اللازمه لمباشره المهنه بما فى ذلك البنود الاربعه التى اوردتها الماده [٧٦] بمعنى ان لو كانت النتيجه خساره فان الممول لن يتمكن من الاستفاده من هذا الحكم.

يعتقد المؤلف بان الاحرى على المشرع تعديل ذلك النص بحيث تكون نسبه الخصم المقابل للاستهلاك محدده على اجمالى وليس صافى الايراد، حيث ان ذات الاستهلاك عبء على الايراد وليس على الارباح هذا من جهه، ومن جهه اخرى فان المشرع قد ميز بين ممولى الضريبه دون الاستثناء لمبررات منطقيه موضوعيه مقبوله من باقى الممولين [حيث تزيد نسبه الاستهلاك لهؤلاء الفنانين دون باقى ممولى الضريبه بمقدار ٥٪].

٢- مايؤديه الممولون نظير المعاش:-

وهى المبالغ التى يؤديها الممولون الى نقاباتهم لتمويل نظمها

الخاصه بالمعاشات، حيث تخصم هذه المبالغ على الا تجاوز ١٠٪ من صافى الايراد، ويشرط الا يكون الممول منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين المعاشات والتأمينات والتأمين الاجتماعى، كان يكون الممول موظفا مثلا.

ويؤكد الكاتب على خلط المشرع بين المفاهيم المختلفه مثل استخدامه اصطلاح صافى الارباح "يخصم من الارباح الصافيه..." واصطلاح صافى الايراد "على الا يجاوز مايخصم بمقدار ١٠٪ صافى الايراد" ولاشك ان هناك اختلاف واضح بين الاصطلاحين. كما سبق الايضاح- يمكن ان يثير غموض وجدل وخلاف بين الممولين والاداره الضريبيه[١٢٧].

٣- أقساط التأمين على الحياه:-

تخصم أقساط التأمين على الحياه بحد أقصى ١٥٪ من صافى الربح الخاضع للضريبه او ١٠٠٠ جنيه ايهما اقل، وتلك الاقساط يسددها الممول للتأمين على حياته لمصلحته او لمصلحه زوجته او اولاده القصر، ولايجوز خصم ذات الاقساط من وعاء اى ضريبه اخرى، بتعبير اخر يشترط للاستفاده من هذا البند توافر عده شروط:-

أ- ان يقتصر الخصم على اقساط التأمين على الحياه المدفوعه فى سنه المحاسبه على ان تكون على حياه الممول لمصلحته او مصلحه زوجته او اولاده القصر.

ب- ان الحد الاقصى للخصم هو ١٥٪ من صافى الربح او ١٠٠٠ جنيه ايهما اقل.

ج- عدم تكرار الاستفاده بالخصم من اى ضريبه اخرى.

د- ان الفقره الخاصه بهذا الموضوع جاءت بالخصم من صافى الربح الخاضع للضريبه ولذلك فان الكاتب يرى ان تخصم من الصافى بعد اجراء الخصومات الاخرى الوارده فى الماده.

٣- التبرعات:-

حددت الماده [٧٧] من القانون نوعان من التبرعات على النحو التالى:-

١- تبرعات مدفوعه للحكومه ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامه، وهذه المبالغ تخصم بالكامل من الوعاء ايا كان مقدارها، ويعتبر فى حكم هذه التبرعات الشهادات الصادره من البنك الاهلى المصرى بفئاتها المختلفه سواء بالعمله المصريه او بالعمله الاجنبيه الخاصه بسداد ديون مصر طبقا لما قضت به التعليمات التفسيريه للمصلحه.

٢- التبرعات المدفوعه للهيئات الخيريه والمؤسسات الاجتماعيه المشهره طبقا للقوانين المنظمه لها، كذلك التبرعات المدفوعه لدور العلم والمستشفيات الخاصه بشرط ان تكون خاضعه لاشراف الحكومه، وفى هذه الحاله تخصم التبرعات من الوعاء فى حدود ٧٪ فقط من صافى الربح السنوى.

٢/٣/٣/٤ ترحيل خسائر السنوات السابقه:-

استحدث القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ مبدأ خصم الخسائر التى يحققها الممول فى سنه مقابله من ارباح السنه والسنوات اللاحقه، حيث قضت الماده [٧٨] بانه:-

"اذا ختمت احدى السنوات حساباتها بخساره، فان هذه الخساره تخصم من ارباح السنه التاليه فان لم يكف الربح لتغطيه هذه الخساره بأكملها نقل الى السنه التاليه، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخساره نقل الى السنه التاليه، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخساره نقل الى السنه التاليه وحتى السنه الخامسه".

ولايجوز بعد ذات نقل او ترحيل شئ من الخساره الى حساب اى سنه اخرى وفى جميع الاحوال يراعى ان فتره التوقف الجبرى لايحتسب من هذه الفترات.

وكأمثله لبيان المبالغ الجائز خصمها من الربح، يفترض ان هناك ممول بلغ صافى ربحه فى سنه ١٩٨٩ مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وكان هذا الممول يعمل موظفا فى احدى الجهات الحكوميه بجانب ممارسته لنشاطه المهنى.

- وقد دفع ذلك الممول مبلغ ٢٤٠ جنيه فى سنه ١٩٨٩ لتمويل اشتراكه فى معاش خاص بالنقابه التى ينتمى اليها.
- دفع الممول اقساط تأمين فى هذه السنه بلغت ٥٠٠ جنيه للتأمين على حياته لمصلحته، ٤٨٠ جنيه للتأمين على حياته لمصلحه اولاده القصر، ٣٦٠ جنيه للتأمين على حياته لمصلحته زوجته.
- تبرع الممول بمبلغ ٣٠٠ جنيه لاحدى المستشفيات الحكوميه، كما تبرع بمبلغ ١٠٠ جنيه لاحدى الجمعيات الخيريه الخاضعه لاشراف الحكومه.
- كان الممول قد دفع أعانه لشقيقه خلال هذه السنه مبلغ ٢٤٠ جنيه.

- كان الممول قد حقق خساره من نشاطه المهنى فى السنه الماضيه بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

وفيما يلى بيان المبالغ الجائز خصمها من صافى الربح فى الحالات السابقه.

- لايخصم مبلغ ٢٤٠ جنيه التى دفعها الممول لتمويل اشتراكه فى معاش خاص بنقابته، حيث ان الممول موظف بالحكومه ويعتبر منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين المعاشات الحكوميه.

- يخصم للممول من صافى ايراده مبلغ ٣٠٠ جنيه بالكامل وهى التى تبرع بها الممول للحكومه، اما بالنسبه لمبلغ ١٠٠ جنيه التى دفعها الممول لاحدى الجمعيات الخيريه، فحيث ان هذه النسبه لم تتجاوز ٧٪ المحدده فى القانون لذلك تخصم بالكامل.

- المبالغ التى سددها الممول لشقيقه لاتخصم من وعاء ضريبه المهن غير التجاريه حيث لم يرد نص فى القانون بخصم اى نفقات او اعانات للافراد.

- اقساط التأمين المسدده من الممول فى هذه السنه لمصلحته مصلحه اولاده القصر ولمصلحه زوجته بلغت جملتها ١٣٤٠ جنيه وحيث ان صافى ايراد الممول فى هذه السنه بلغ ٥٠٠٠ جنيه فيكون الواجب خصمه طبقا لاحكام الماده ٧٧ من القانون ١٥٪ صافى الربح او ١٠٠٠ جنيه ايهما اقل، اذ يخصم لهذا الممول فى هذه الحاله مبلغ ٦٩٠ جنيه فقط.

- الخسائر التى حققها الممول فى السنه الماضيه وقدرها ١٠٠٠ جنيه تخصم من الوعاء طبقا لنص الماده ٧٨ التى احالت الى الماده ٢٥ من القانون، ويتم خصم هذه الخساره من صافى الربح عند الربط.

٤/٣/٤ تحديد وعاء الضريبه فى حاله عدم وجود دفاتر:-

فى حاله عدم وجود دفاتر يحتفظ بها الممول طبقا لاحكام هذا القانون او فى حاله عدم اعتماد المصلحه لدفاتر الممول لعدم نظاميتها او لعدم أمانتها، فان المصلحه تقوم بتحديد وعاء الضريبه بطريقه التقدير كما يلى:-

أ- تحديد الايرادات:-

حيث يتم تحديد الايرادات بطريقه التقدير، وقد حددت الماده [٨٦] كيفيه تحديد الوعاء بناء على مؤشرات الدخل وقرائن الارباح الفعليه للممول وتحدد وفقا لطبيعه كل مهنه على ان يتم تحديدها بقرار من وزير الماليه [الذى لم يصدر حتى الان]:-

وتقوم المصلحه لحين صدور المؤشرات- بتحديد الايرادات تقديريا طبقا للقواعد والاسس التى ترى- من وجهه نظرها- انها توصل لتحديد ايرادات الممول الحقيقيه.

ب- تحديد المصروفات والتكاليف الحكميه:-

الاصل ان تخصم المصروفات والتكاليف من واقع دفاتر الممول او

المستندات التي تعتمدها المصلحه، وكذلك تخصم التكاليف والمصروفات طبقا للمؤشرات التي ستحدد لكل مهنه بقرار من وزير الماليه [التي لم تصدر بعد حتى الآن]، وفي حاله ماذا كانت تلك المصروفات تحددت على الاسس السابقه أقل من ٢٠٪ من اجمالي الايرادات فيخصم الممول هذه النسبه مقابل جميع التكاليف والمصروفات، وذلك طبقا لما جاء بنص الماده [٧٩] من القانون الا اذا زادت عن هذه النسبه فيخصم له مهما بلغت طالما أيدتها المؤشرات والقوانين والمستندات.

بتعبير اخر فانه في حاله عدم وجود حسابات منتظمه يمكن ان تزداد نسبه ٢٠٪ التي تخصم من الايراد الاجمالي مقابل جميع التكاليف اذا كانت مؤيده بمستندات تعتمدها المصلحه، وقد يثار تساؤل هام وهو مدى جواز خصم نسبه الاستهلاك المهني للممولين الذين يتحدد أرباحهم بطريقه التقدير؟ ويرى الكاتب انه يجب خصم هذه النسبه من ارباح الممولين التقديريه حيث ان المشرع قد اعتبر ان تلك النسبه مقابل الاستهلاك المهني وحيث ان العمل هو العنصر الاساسي الممول، ومن جهه اخرى حتى لايتعرض هؤلاء الممولين للعقوبه مرتين نتيجه عدم انتظام الدفاتر.

٥/٣/٤ الاعفاءات من الضريبه:-

نظم المشرع عده اعفاءات من الضريبه بعضها شخصيه [الحد الادنى للمعيشه والاعباء العائليه والبعض الاخر موضوعي بهدف تشجيع بعض الانشطه للظروف الاقتصاديه او لهدف اجتماعي او علمي، وقد وردت تلك الاعفاءات في الماده [٨١] بالاعفاء للاعباء العائليه، والماده [٨٢] الخاصه بالاعفاءات

الاخرى [سبعه حالات للاعفاء]٠

أ- الاعفاء للاعباء العائليه:-

يعفى الممول بعد تحديد صافى ربحه من بعض المبالغ نظير الاعفاء العائليه تبعا لحاله الممول الاجتماعيه، وحيث تقضى الماده [٨١] باعفاء الممول من هذه المبالغ مهما كان صافى ربحه الخاضع للضريبه، اى انه اعفاء مطلق وتسرى الضريبه على مايزيد عن هذا الحد، ويستفيد من هذا جميع الممولين طبقا لما يلى:-

٧٢٠ جنيه سنويا للممول الاعزب٠

٨٤٠ جنيه سنويا للممول المتزوج ولايعول٠

٨٤٠ جنيه سنويا للممول غير المتزوج ويعول ولدا او أكثر٠

٩٦٠ جنيه سنويا اذا كان الممول متزوج ويعول ولدا او أكثر

ويجب التعرف على نص معنى الاعاله للاولاد حسب ماجاءت فى الماده [٣٢]، حيث تقتصر الاعاله للاولاد على اساس انه بالنسبه للابن حتى سن ٢١ سنه الا اذا كان طالبا فى مراحل التعليم٠ وحتى سن ٢٦ سنه او ذو عاهه تقعده عن الكسب، وبالنسبه للابنه تعال بشرط الا تكون عامله او متزوجه بدون تحديد لاى سن٠

ب- اعفاءات خاصه:-

١- المنشأت الزراعيه:-

نص المشرع على هذا الاعفاء فى الماده ٨٢/١، حيث قضت باعفاء

المنشأت الزراعيه فيما عدا ماهو منصوص عليه فى هذا القانون، اى المنشأت الزراعيه غير الخاضعه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح شركات الاموال، وحكمه ذلك هو عدم اخضاع الدخل من الاستغلال الزراعى للضريبه٠

٢- الجماعات التى لاترمى الى الكسب:-

نظم المشرع ذلك الاعفاء فى الماده [٢/٨٢، ويجدر القول بان ذلك الاعفاء لم يكن بحاجه للنص عليه، حيث ان الضريبه لاتسرى على ارباح هذه الجماعات التى لاترمى الى الكسب لانتفاء شرط من شروط سريان الضريبه وهو توافر نيه الكسب، وكان الاحرى ان تمثل هذه الحاله عدم خضوع وليست حاله اعفاء٠

والجماعات التى لاترمى للكسب هى تلك التى تقوم بنشاط علمى او دينى او ثقافى، او رياضى بما فيه اعمال البر والاحسان، حيث يقتصر ذلك الاعفاء على ماتحققه تلك الجماعات من ارباح فى حدوث نشاطها الاجتماعى او العلمى او الرياضى من الاشتراكات والتبرعات والاعانات٠

٣- المعاهد التعليميه:-

جاء هذا الاعفاء فى الماده ٣/٨٢ من القانون، ويقضى باعفاء المعاهد التعليميه التابعه او الخاضعه لاشراف احدى وحدات الجهاز الادارى للدوله او القطاع العام، اى ان الاعفاء قاصر على هذه المعاهد التى تخضع لهذا الاشراف، وبذلك لاتعفى المعاهد الخاصه كمعاهد تعليم الرقص او الباليه

او الخياطه او الاله الكاتبه من الضريبه٠

٤- أعضاء النقابات المهنيه عند بدايه مزاوله المهنه:-

نظم المشرع ذلك الاعفاء فى البند الرابع من الماده ٢/٨٢ من القانون، حيث يعفى اصحاب المهن الحره المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنيه وفى مجال تخصصاتهم لمده ثلاثه سنوات من تاريخ المهنه على وجه حر، وذلك مالم يكن قد مضى على تخرجهم أكثر من خمسه عشر يوما فاذا كان قد مضى اكثر من تلك المده يعفى لمده سنه واحده فقط٠

ويخضع للممول للضريبه ابتداء من الشهر التالى لانقضاء فتره الاعفاء، مع مراعاه ان يضاف الى فتره الاعفاء:-

- مده التمرين التى يتطلبها قانون مزاوله المهنه- كالمحاماه، المحاسب القانونى، والتجنيد او الخدمه العامه والاستدعاء للاحتياط٠

كما يشترط ان يزاول الممول المهنه منفردا او دون مشاركه مع الغير حتى يتمتع بالاعفاء، الا اذا كان هذا الغير متمتعا بالاعفاء مثله، وقد قصد المشرع من ذلك منع كبار الممولين من التهرب من الضريبه بمشاركتهم لصغار الممولين المبتدئين عن طريق استغلال تمتعهم بالاعفاء فى عدم اخضاع انصبتهم من الربح للضريبه التى غالبا ماتكون أنصبه صوريه٠

كمثال على ماسبق يفترض ان هناك ثلاثه قد حصلوا على بكالوريوس الطب فى عام ١٩٧٩ دور اول يوليو، أشترك الاول والثانى فى فتح عياده

شركه بينهما، وبدأ فيها النشاط ابتداء من ١٩٨١/١/١، اما الثالث فقد قام بعقد شركه مع استاذ فى كليه الطب كانت له عياده من عشر سنوات وبدأ معه المهنه بناء على عقد الشركه ابتداء من ١٩٨١/١/١ والمطلوب تحديد متى يخضع كل من الثلاثه للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

يمكن القول بان كل من الطبيب الأول والثانى يخضعان ابتداء من ٨٤/٢/١، حيث لم يمض على تخرجهم اكثر من ١٥ سنه، كما انهما وهما شريكان يتمتعان بالاعفاء، اما الطبيب الثالث فحيث انه شارك طبيب خاضع للضريبه فانه لايتمتع باى اعفاء ولذلك يخضع للضريبه ابتداء من ١٩٨١/١/١.

٥- ارباح تاليف وترجمه الكتب والمقالات الدينيه والعلميه والثقافيه والادبيه:-

ورد هذا الاعفاء فى الماده ٥/٨٢ من القانون حيث اعفى المشرع ارباح التأليف وترجمه الكتب والمقالات الدينيه والعلميه والثقافيه والادبيه فيما عدا مايكون ناتجا من بيع المؤلف او الترجمه لاخراجه فى صوره مرئيه او صوتيه، ولاشك ان الحكمه من ذلك هو تشجيع الادباء والكتاب لاثراء المجتمع بالعلم والثقافه ومساهمه فى خفض اسعار هذه المؤلفات.

ويندرج تحت هذا البند الاعداد الفنى للانباء والتعليق على الاخبار الذى يقوم به من تكلفهم الاذاعه المصريه باعداد نشرات اخباريه تخصصيه فى جميع المجالات وذلك من غير العاملين بالاذاعه، حيث يعتبر ذلك الاعفاء فى

حكم التأليف [ماده ٨٢][١٢٩].

ولايسرى الاعفاء الوارد فى هذا البند على الترجمه الفوريه لانها لاتكون الا فى المؤتمرات او اللجان، فهى ترجمه شفويه مباشره وليست ترجمه كتب او مقالات وتتمثل طبيعتها فى ترجمه حديث او خطاب[١٣٠].

٦- ارباح مؤلفات هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد:-

نظم المشرع ذلك الاعفاء فى الماده ٨٢/١ والتى نصت على اعفاء ارباح اعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع املا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والاسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد، ويشترط لسريان الاعفاء المذكور ان تكون هذه المؤلفات والمصنفات مستوفاه للنظم والاسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد[١٣١].

والحكمه من ذلك هو تشجيعهم على امداد الطلبه لمؤلفاتهم الجامعيه دون عوائق، ومساهمه فى تخفيض اسعار هذه الكتب.

٧- ارباح الفنانين التشكيلين:-

قضت الماده ٨٢/٧ بان تعفى ارباح الفنانين التشكيلين من اعضاء النقابه من انتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر وقد جاء ذلك الاعفاء لتشجيع تلك الفئه على زياده اعمالهم وانتاجهم الفنى وانماء هذه المواهب فى هذه الفنون، وينتقد المؤلف مسلك المشرع فى قصر هذا الاعفاء على تلك الجوانب دون سواها من بقيه الفنون التشكيليه، حيث كان الاحرى على المشرع

التسويه فى المعامله من ناحيه الاعفاء .

٤/٤ ربط الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

٤/٤/١ الواقعه المنشئه لدين الضريبه والسعر المقرر لها:-

٤/٤/١/١ الواقعه المنشئه للضريبه:-

تتميز الضريبه على الارباح غير التجاريه بانها ضريبه سنويه يتحدد وعاءها بمقدار الارباح الصافيه التى يحققها الممول، تأسيسا على هذا فان الضريبه لاتستحق الا عند تحقيق هذه الارباح الخاضعه للضريبه والتى تتجاوز حدود الاعفاءات المقرره فى نهايه السنه الميلاديه السابقه.

من ثم فان الواقعه المنشئه للضريبه هى انتهاء السنه الميلاديه السابقه بتحقق ايرادات صافيه مقبوضه بالفعل تتجاوز حدود الاعفاءات المقرره، وبطبيعه الحال فهناك استثناءات على ذلك، وعلى سبيل المثال فى حاله انقطاع الممول عن مزاوله المهنه خلال السنه لاى سبب او عند بدايه الممول لنشاطه بعد بدايه السنه الميلاديه، حيث فى مثل تلك الاحوال تستحق الضريبه عن المده التى زاول فيها الممول المهنه على اساس صافى الايراد عن تلك المده بعد ردها الى سنه كما سبق الاشاره.

٤/٤/١/٢ السعر المقرر للضريبه:-

بعد قياس صافى الربح، وتحديد المبالغ الخاضعه للضريبه، يتم استثناء المبالغ التى تقابل اعفاء الاعباء العائليه، وبعد ذلك يتم تطبيق سعر الضريبه بغرض تحديد مقدار الضريبه.

وقد حددت الماده [٧٥] من القانون اسعار تصاعديه للضريبه على النحو التالي:- ١٨٪ عن ال١٠٠٠ جنيه الاولى من الدخل، ٢٠٪ عن ال١٥٠٠ جنيه التاليه، ٢٥٪ عن ال٢٠٠٠ جنيه التاليه من الدخل، ٣٠٪ عما يزيد عن ذلك٠

وتطبق هذه الاسعار على صافى الدخل بعد خصم كافه التكاليف والخصومات المقرره فى الماده [٧٧] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١٠

وتجدر الاشاره الى ان القانون رقم [١٤٧] لسنه ١٩٨٤ قد فرض رسم تنميه الموارد الماليه للدوله بواقع ٢٪ على مايزيد عن ١٨٠٠٠ جنيه سنويا من صافى ارباح المهن غير التجاريه٠

وهناك استثناءات من هذا السعر العام أشارت اليها الماده ٨٠ من القانون، حيث تفرض ضريبه بسعر ٢٠٪ وهو سعر نسبى، وبغير اى تخفيض على مايلى:-

١- ايراد مكافأه الارشاد او التبليغ عن اى جريمه من جرائم التهرب المعاقب عليها قانونا٠

٢- المبالغ التى يحصل عليها الاجانب غير المقيمين نظير قيامهم باى مهنه او نشاطه خاضع للضريبه فى مصر٠

ولاتخضع المبالغ المنصوص عليها فى هذه الماده للضريبه العامه على الدخل، وكمثال توضيحى على كيفيه تطبيق سعر الضريبه، يفترض انه قد بلغ ربح احد الممولين عام ١٩٨٩ بعد خصم اعباء العائليه مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه،

فى هذه الحالة يمكن حساب مقدار الضريبه المستحقه على النحو التالى:-

١٠٠٠ x ١٨٪ = ١٨٠ جنيه

١٥٠٠ x ٢٠٪ = ٣٠٠ جنيه

٢٠٠٠ x ٢٥٪ = ٥٠٠ جنيه

١٥٥٠٠ x ٣٠٪= ٤٦٥٠ جنيه

اى ان الضريبه المستحقه على ارباح المهن غير التجاريه قد بلغت ٥٦٣٠ جنيه، ويمكن حساب رسم تنميه الموارد الماليه بواقع ٢٪ على مايزيد عن ١٨٠٠٠ جنيه.

٢/٤/٤ التزامات الممولين المكلفين باداء الضريبه:-

راعى المشرع البساطه واليسر فى تحديد التزامات ممولى ضريبه المهن غير التجاريه حتى يستطيعوا استيعابها وتنفيذ احكامها بأنفسهم حيث:-

- يمكن للممول ان يقدم اقرارا ضريبيا سنويا بنفسه دون الاستعانه بمحاسب، حيث لم يشترط ضروره تقديم ذلك الاقرار معتمدا من محاسب قانونى.
- يمكن للممول ان يقيد الدفاتر التى الزم القانون ممولى المهن غير التجاريه بنفسه بدون ان يكون ملما وعلى درايه واسعه بالقواعد والاصول المحاسبيه.
- لم يشترط القانون ضروره تقديم الممول لميزانيه او تحديد مركز مالى او ايه حسابات ختاميه مع تقديم الاقرار.

فيما يلى يتم تناول احكام التزامات الممولين طبقا للمواد الوارده بالقانون على النحو التالى:-

١- الدفاتر التى يلتزم الممول بامساكها:-

حدد القانون فى الماده [٨٤] المجموعه الدفتريه التى يلتزم بامساكها ممولى ضريبه المهن غير التجاريه وهى دفتر يوميه لقيد الايرادات والمصروفات، ودفتر الايصالات يسلم منه الممول لكل من يدفع له اى مبلغ ايصالات بذلك.

وقد يحتفظ بدفاتر اخرى مساعده حسب طبيعه النشاط وحجمه بهدف مساعدته فى القيد بدفتر اليوميه الاصلى.

أ- دفتر اليوميه:-

يلتزم كل ممول وفقا للماده [٨٤] قبل ان يبدأ نشاطه ان يقدم الى المأموريه المختصه دفتر يوميه، يؤشر على كل صفحه من صفحاته كما تقوم المأموريه بختم الصفحه الاولى منه ويعتمد من رئيس المأموريه، ولم يشترط القانون فى هذا الدفتر اى شروط اخرى كالتى يشترطها فى حاله الدفاتر المطلوبه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه مثل التسجيل بالمحكمه التجاريه او يكون لها شكل او مواصفات معينه، حيث ان كل مااشترطه القانون ان يكون ذلك الدفتر ذو صفحات مسلسله فضلا عن التأشير على كل صفحه من المأموريه المختصه.

وفى جميع الاحوال تنقسم عاده صفحات الدفتر الى جانب ايمن يقيد به ايرادات صاحب المهنه والمبالغ التى يتقاضاها يوما بيوم واول بأول، وجانب أيسر وهو الذى يخصص لقيد مصروفات ومدفوعات الممول، وعاده

مايقسم كل جانب من هذين الجانبين الى عده خانات فرعيه، وفيما يلى شكل توضيحى رقم [٥] لشكل هذا الدفتر القانونى.

وهناك عده شروط شكليه يجب توافرها فى هذا الدفتر للقانونى هى:-

١- ان يكون صفحات الدفتر مسلسله رقميا، ويتقدم الممول بطلب ختم الدفتر من المأموريه المختصه.

٢- ان تختم الصفحه الاولى من المأموريه المختصه بختم يوضح تاريخ التسجيل ورقمه موقعا من مدير المأموريه.

٣- ان يقوم المأموريه المختصه بالتأشير على كل صفحه من صفحات الدفتر فضلا عن ذلك.

وهناك شروط يجب ان يتبعها الممول عند القيد بالدفاتر هى:-

١- ان يقيد الدفاتر فى تاريخ لاحق لتاريخ التسجيل.

٢- يجب ان يتم القيد اول بأول ويوما بيوم بصفه منتظمه.

٣- يجب ان يتم القيد بطريقه منتظمه ويراعى تجنب الكشط او الشطب او التحشير.

ب- دفتر الايصالات:-

اشترط القانون ايضا فى الفقره الثانيه من الماده [٨٤] ان يحتفظ كل ممول بدفتر تقوم مصلحه الضرائب بتسليمه له حيث يستخرج منه ايصالا يسلمه لكل من يدفع له اى مبلغ بسبب مزاوله المهنه ويحتفظ فيه بصوره من

شكل ١ / ٤

دفتر الايرادات والمصروفات

(١) جانب الايرادات والمقبوضات

(الجانب الايمن)

جملة	المبلغ المحصل	اسم الدافع	البيان	رقم الايصال	تاريخ الايصال

(٢) جانب المصروفات والمدفوعات

(الجانب الايسر)

جملة	شراء اثاث	شراء الات ومعدات	مصروفات نثرية	مصروفات انتقالات	مصروفات ايجار	مصروفات انارة	مصروفات تليفون	مرتبات واجور	البيان	رقم المستند	تاريخ المستند

هذا الايصال، والواقع انه يطلق على هذا الدفتر اسم دفتر تجاوزا اذ هو عباره عن مجموعه ايصالات فحسب.

ويلتزم الممول كما قضت الفقره الاخيره من الماده [٨٤] بتقديم هذين الدفترين الى المصلحه عند كل طلب او ممن لهم صفه الضبطيه القضائيه عند كل طلب للدفاتر الالزاميه، بالاضافه الى ذلك تقديم كافه المحررات والمستندات المرتبطه بالايرادات والمصروفات حتى يتمكن موظفو المصلحه من الاطلاع عليها والتأكد من تنفيذ القانون.

وهناك عده شروط يجب توافرها فى دفتر الايصالات:-

١- يجب ان يستخدم الممول دفتر يسلم له من مصلحه الضرائب، ولايجوز استخدام اى دفتر اخر يطبعه بمعرفته.
٢- يجب ان يكون استخراج الايصال من اصل وصوره كربونيه [ماده ٢٥٥ من القانون].
٣- يجب ان يوقع الممول على هذا الايصال شخصيا او ينيب من يراه بشرط وجوب توكيله يؤكد رسميا هذا الخصوص.
٤- يجب استيفاء كافه بيانات الايصال بكل عنايه.

كما ان هناك شروط يجب على الممول اتباعها عند استخراج الايصال:-

١- مراعاه التسلسل الزمنى لاستخراج هذه الايصالات، فلا يكون هناك ايصالا مستخرجا برقم مسلسل فى تاريخ معين ويوجد ايصال تالى له بتاريخ

سابق لتاريخ الايصال الاول·

٢- يجب على الممول ان يوضع المبلغ الذى يتقاضاه بالحروف والارقام·

٣- يجب على الممول ان يوضح اسم وعنوان من يدفع له بصوره واضحه·

٤- ان يكتب الغرض الذى من اجل تم الدفع، كان يذكر اذا كان طبيبا ان ماتقاضاه نظير كشف او علاج عن اتعاب عمليه او خلافه·

٢- الاقرار:-

أ- كيفيه وميعاد تقديم الاقرار:-

يلتزم الممول ان يقدم للمأموريه المختصه اقرارا على النموذج المعد لذلك [نموذج ٢٧ ضرائب او ايه ورقه تشمل على كافه البيانات الوارده به] موضحا به الايرادات التى حصل عليها خلال السنه، وكذا التكاليف والمصروفات التى تحمل بها الممول خلالها، وكذلك صافى الربح او الخساره نتيجه مزاوله للمهنه خلال هذه السنه، وغنى عن القول فان ميعاد تقديم الاقرار هو الفتره من اول يناير الى اخر مارس من كل سنه، وكاستثناء من هذا الميعاد يقدم الاقرار خلال ٩٠ يوما من تاريخ الوفاه [ماده ٨٣] و٦٠ يوما فى حاله التوقف [قانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣]، وقد فرض القانون فى الماده [٣/٨٥] جزاءا على عدم تقديم الاقرار فى الميعاد بالزام الممول بتسديد مبلغ اضافى للضريبه يعادل ٢٠٪ من الضريبه المستحقه- دون الاحاله للجنه الطعن·

ب- اداء الضريبه من واقع الاقرار:-

يلتزم الممول بان يسدد الضريبه المستحقه من واقع اقراره فى

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ______

(نموذج رقم ١٧ ضرائب) أ

رقم الملف / / /

الرجا ذكر هذا الرقم في جميع المكاتبات مع المأمورية

الضريبة على ارباح المهن غير التجارية

إقـــرار

عن صافي الارباح / الخسائر في المدة من ١/١/ ١٩ إلى / / ١٩

بيانات عن الممول

اسم الممول ثلاثيا ______ المهنة ______

الحالة المدنية ______ المركز الرئيسي لمباشرة المهنة ______

الجنسية ______ بيان الاماكن الاخرى التي يباشر فيها المهنة

عنوان السكن ______ ______

الوظيفة ______ ______

بيانات تملأ بمعرفة المأمورية

رقم الوارد ______ مؤرخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد ______

مليم جنيه

الضريبة المستحقة ______ ______

توقيع المأمور المختص ______

تاريخ القيد ببطاقة الافراد / / ١٩ توقيع الموظف المختص ______

قيد ببطاقة الحساب الجاري رقم ______ بتاريخ / / ١٩

توقيع الموظف المختص

______

الايرادات والتكاليف المتعلقة بمباشرة المهنة

	مليم	جنيه
إجمالى الايرادات من الجهات الملزمة بالخصم أو التحصيل لحساب الضريبية		
إجمالى إيرادات مزاولة المهنة من مصادر أخرى		
جملة الايرادات		
يخصم التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة (١)		
صافى الربح		

يخصم من ذلك:

	مليم	جنيه
١ ـــ ١٠٪ مقابل الاستهلاك المهنى (٢)		
٢ ـــ المبالغ المؤداة إلى النقابات لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات بما لايجاوز ١٠٪ بشرط الا يكون منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين المعاشات او التأمين الاجتماعى . . .		
٣ ـــ قيمة اقساط التأمين على حياة الممول لصلحته او لمصلحة زوجه او اولاده القصر بحد أقصى ١٥٪ أو ١٠٠٠ جنيه ايهما اقل		
٤ ـــ (أ) التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة أيا كان مقدارها ...		
(ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية ودور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة بشرط الا يتجاوز مقدارها ٧٪ من صافى الربح		

ولايجوز تكرار خصم ذات المبلغ من وعاء ضريبية اخرى

وعاء الضريبة ـــــــ

---

(١) فى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة أو مستندات يخصم ٢٠٪ من جملة الايرادات

(٢) تزاد إلى ١٥٪ بالنسبة للكتاب والأدباء والمؤلفين والفنانين أعضاء اتحاد الكتاب وجمعية المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنية .

يخصـــم :

مليم جنيه

الاعفاء المقرر للاعباء العائلية (٧٢٠ جنيه للاعزب، ٨٤٠ جنيه للمتزوج ولايعول أو غير متزوج ويعول، ٩٦٠ جنيه للمتزوج ويعول ولداً او اكثر) ....

صافى الربح الخاضع للضريبة ....

الضريبة المستحقة والمسددة من واقع الاقرار

الضريبة المستحقة (١) ....

يخصم من ذلك

ماسبق تسديده طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ....

الرصـــيد :

الواجب تسديده ....

أو المبالغ الواجب ردها فى حالة السداد بالزيادة .

تحريرا فى / / ١٩ توقيع الممول ________

(١) سعر الضريبة :
١٨٪ عن ١٠٠٠ جنيه الأولى .
٢٠٪ عن ١٥٠٠ التالية .
٢٥٪ عن ٢٠٠٠ التالية ؛
٣٠٪ عن ما زاد عن ذلك

"نموذج رقم ٣٤ مكرر ضرائب"

اسم جهة التعاقد : ــــــــــــــــــــــ

العنوان : ــــــــــــــــــــــ

إخطار

عن ضرائب المهن غير التجارية المحصلة عن المبالغ المدفوعة إلى الأجانب غير المقيمين عن شهر   لسنة ١٩٨

السيد / رئيس مأمورية(١) ــــــــــــــــــــــ

تحية طيبة وبعد ،

فيما يلي بيان ضرائب المهن غير التجارية المحصلة عن المبالغ المدفوعة إلى الأجانب غير المقيمين عما قاموا به من أعمال خاضعة لأحكام هذه الضريبة تطبيقا لحكم البند ب من المادة ٨٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وحكم المادة ٤٣ من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه :

مسلسل	الاسم	العنوان	المهنة أو النشاط	المأمورية التابع لها	التاريخ	المبالغ المدفوعة		نسبة الخصم	[illegible]	إذن توريد رقم
						مليم	جنيه			

تحريرا في   /   / ١٩٨

توقيع رئيس الجهة

ــــــــــــــ   ــــــــــــــ

(١) المأمورية المختصة :

(أ) مأمورية ضرائب المهن غير التجارية بالقاهرة أو الاسكندرية حسب الأحوال إذا كان محل إقامة دافع المبالغ يتبع محافظة القاهرة أو الاسكندريه .

(ب) المأمورية المختصة التابع لها كل محل إقامة دافع المبالغ المحافظات .

نفس موعد تقديمه، والا تعرض الممول لغرامه لاتقل عن مائه جنيه ولاتزيد عن خمسمائه جنيه، فضلا عن مضاعفاتها فى حاله العوده خلال ثلاثه سنوات، وللممول الحق فى ان يستنزل من تلك الضريبه ماسبق وان خصم او حصل تحت حساب الضريبه عن هذه السنه.

ج- عدم مطابقه الاقرار للحقيقه:-

اذا اثبتت المصلحه بما لديها من قرائن وادله وبراهين عدم مطابقه الاقرار للحقيقه فانها لاتعتد به، وتقوم بتحديد ارباح الممول بطريقه التقدير، وعلاوه على ذلك يكون للمصلحه الحق فى ان تلزم الممول باداء مبلغ اضافى للضريبه، حددته الماده [٤٠] من القانون بواقع ٥٪ من فرق الضريبه المستحقه بعد التقدير وبحد أقصى خمسمائه جنيها.

٣- حكم الانقطاع عن ممارسه المهنه:-

أ- التوقف عن مزاوله النشاط بسبب الهجره او كبر السن [ماده [٨٣]]:-

فى تلك الحاله يجب على الممول ان يخطر المأموريه المختصه بذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ التوقف والانقطاع عن مزاوله المهنه والالتزام بسداد الضريبه عن سنه كامله، كما ان على الممول ان يقدم خلال ٦٠ يوما من هذا التاريخ اقرارا مبنيا به نتيجه نشاطه من اول السنه الى تاريخ الانقطاع.

ب- التوقف عن النشاط بسبب الوفاه- التزامات الورثه [ماده ٨٣]:-

يلتزم الورثه باخطار المأموريه بوفاه مورثهم- الممول خلال ٤٥ يوما من تاريخ الوفاه، كما ان عليهم خلال ٩٠ يوما من هذا التاريخ ان يتقدموا باقرار يوضح به نتيجه النشاط من اول السنه وحتى تاريخ وفاته.

٤- التزامات اخرى:-

اخطارات يلتزم بها الممول، مثل اخطار مصلحه الضرائب ببدء مزاوله النشاط خلال شهرين من هذا التاريخ، كذلك الالتزام بالاخطار فى حاله التوقف او عند اتخاذ مقر اخر للنشاط او عند انشاء فرع جديد وذلك خلال شهر من تاريخ حدوث التغير.

٥- تقديم اقرار الثروه:-

نصت الماده [١٣١] من القانون بالزام كل ممول بان يقدم لمصلحه الضرائب اقرارا بما لديه هو وزوجته واولاده القصر من ثروه مهما تنوعت- وأينما كانت خلال ٦ شهور.

أمثله تطبيقيه على التزامات الممولين:-

فيما يلى بعض الامثله المرتبطه بموضوع التزامات الممولين:-

مثـــال [١]:-

حساب الضريبه فى حاله اخطاره بالتوقف فى المواعيد القانونيه:-

أ- توقف ممول عن مزاوله النشاط فى ١٩٨٩/٦/٣٠، وبلغ صافى

ربحه عن الفتره من ١/١/٨٩ الى ١٩٨٩/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

ب- توفى ممول فى ١٩٨٩/٨/٣١ وكان قد بدأ نشاطه فى ١٩٨٩/٧/١ وبلغ صافى ربح هذه الفتره ٥٠٠٠ جنيه.

الحـــل:-

أ- تحسب الضرائب المستحقه على النحو التالي:-

صافى الربح السنوى= (١٥٠٠٠ × ١٢ شهـر) / (٦ شهـــور) = ٢٠٠٠٠ حنيـــه

الضريبه المستحقه فى السنه	=	١٠٠٠	×	١٨ ٪	=	١٨٠	حنيه
[بافتراض ان الممول تمتع	=	١٥٠٠	×	٢٠ ٪	=	٣٠٠	حنيه
بالاعفاء فى ضريبه اخرى]	=	٢٠٠٠	×	٣٥ ٪	=	٥٠٠	حنيه
		٣٠٠٠٠				٨٦٣٠	حنيه

ضريبه الفتره= (٨٦٣٠ × ٦ شهور) / ١٢ = ٤٣١٥ حنيـــه

ب- الضريبه المستحقه فى هذه الفتره [عن شهرين]

صافى الربح السنوى= (٥٠٠٠ × ١٢) / ٢ = ٣٠٠٠٠ حنيه

الضريبه المستحقه فى السنه = ٨٦٣٠ حنيه

الضريبه المستحقه عن الفتره= (٨٦٣٠ × ٢) / ١٢ = ١٤٣٣ر٣

مثـــال [٢]

تحديد الالتزامات المكلف بها الممول:-

يقوم احد الاطباء بمزاوله نشاطه فى عياده افتتحها فى ١/١/١٩٨٦، وكان قد تخرج من الكليه عام ١٩٦٣، ولم يمارس اى عمل مهنى قبل ذلك.

والمطلوب تحديد الالتزامات المكلف بها الممول قبل المصلحه فى كل سنه من السنوات [٨٦، ٨٧، ٨٨]:-

الحـــل:-

عام ١٩٨٦- على الممول ان يخطر المأموريه المختصه بتاريخ بدء نشاطه فى العياده وذلك خلال شهرين من بدء المزاوله اى فى الفتره من ١/١/١٩٨٦ الى نهايه فبراير ١٩٨٦ - اذا لم يكن هذا الممول بالحكومه او القطاع العام عليه ان يقدم للمأموريه المختصه اقرارا للثروه وذلك فى الفتره من ١/١/١٩٨٦ الى ١٩٨٦/٦/٣٠.

ب- فى سنه ١٩٨٣ حيث ان الممول قد تخرج فى عام ١٩٦٣ وبدء

نشاطه فى عام ١٩٨٦، اى بعد مرور اكثر من خمسه عشر على تخرجه، من ثم ففى هذه الحاله يتمتع بالاعفاء لمده سنه واحده فقط، ويبدأ خضوعه من الشهر التالى لانتهاء السنه، اى يخضع ابتداء من ١٩٨٧/١/١، وبذلك فعليه ان يقوم للمأموريه دفتر يوميه للتأشير على كل صفحه من صفحاته، وكذلك الصفحه الاولى منه تختم بخاتم المأموريه وتوقع من مديرها، ويسلم له الدفتر بعد ذلك للقيد اولا بأول ويوما بيومالكافه ايراداته ومصروفاته.

- يقوم بشراء دفتر ايصالات من المأموريه وعليه ان يستخرج ايصال يسلمه لكل من يدفع له اى مبلغ ويحتفظ بصوره كربونيه لهذا الايصال فى نفس الدفتر.

ج- فى ١٩٨٨ على الممول فى هذه السنه من ١٩٨٨/١/١ الى ١٩٨٨/٣/٣١ ان يقدم اقرارا للمأموريه المختصه على النموذج المعد لذلك مبينا به ايراداته ومصروفاته خلال تلك السنه، ويقوم فى نفس الوقت بسداد الضريبه المستحقه من واقع هذا الاقرار.

٣/٤/٤ اجراءات ربط الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه:-

نصت الماده [٨٦] من القانون على ان تسرى فى شأن هذه الضريبه احكام اجراءات ربط الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه [مواد ٣٨، ٤٠، ٤١]، كما احالت بعض المواد الى الاحكام العامه

الخاصه بأجراءات الطعن ومدته وهى المواد من [١٥٧، ١٦٤]٠

وتجدر الاشاره الى ان الماده [٨٨] من القانون قد حددت مده الاخطار للممول بالرد والتنبيه لسداد الضريبه بستين يوما من تاريخ موافقه الممول على تقديرات المأموريه واصدار قرار لجنه الطعن او حكم المحكمه الابتدائيه، وتبرز أهميه تحديد هذه المده بما يترتب على احكام هذه الماده من التزامات على المأموريه٠

حيث تلزم المصلحه طبقا لذلك بان ترد للممول من تلقاء نفسها مايكون قد سدد بالزياده عن الضريبه المستحقه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاخطار بالتنبيه، والا استحق للممول مقابل تأخير لهذه المبالغ ابتداء من نهايه تلك المده والى تاريخ الرد- وذلك بسعر الفائده المعلن من البنك المركزى٠

٢/٥ تحصيل الضريبه وطرق ادائها:-

اورد المشرع- كما هو الحال بالنسبه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه احكاما تتعلق بالتحصيل المباشر او بالخصم والتحصيل لحساب الضريبه٠

٢/٥/١ تحصيل الضريبه من الممول وتقسيطها٠

نصت الماده [٨٧] على ان تتم اداء الضريبه من الممول شخصيا، ويتم تحصيل الضريبه اما دفعه واحده او على أقساط، حيث

حددت المادة [٤٢] مده الاقساط بحيث لاتتجاوز عدد السنوات الضريبيه المستحقه عنها الضريبه.

٢/٥/٢ الخصم من المنبع لحساب الضريبه:-

نصت المادة [٨٩] من القانون على انه يتعين على الجهات الحكوميه ووحدات او شركات القطاع العام والجهات المحدده بالمادة، وكذلك المنشأت الخاصه التى تزيد رأسمالها عن خمسه الاف جنيها ان يقوم بخصم من كل مبلغ يزيد عن عشره جنيهات يدفع لاصحاب المهن غير التجاريه [قرار وزير الماليه- ١٦٩/ ١٩٨٢] تحت حساب الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه بنسبه ١٠٪ اذا كان المبلغ المدفوع يقل عن خمسمائه جنيه، ١٥٪ اذا كان المبلغ المدفوع ٥٠٠ جنيه فاكثر [ماده ٨٩ من القانون][١٣٢].

٢/٥/٣ التحصيل لحساب الضريبه:-

نصت على هذا النظام المواد [٩٠، ٩١، ٩٢] على أساس ان يتم تحصيل مبالغ معينه تحت حساب الضريبه المستحقه على بعض اصحاب المهن الحره وهم على سبيل الحصر المحامون، الاطباء والمخلصون الجمركيون:-

أ- تحصيل الضريبه لحساب المحامي:-

حيث تلزم المادة [٩٠] اقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى او الطعون اليها لقيدها، وكذلك

مأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحيه للشهر تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير الماليه- تحت حساب الضريبه المستحقه على المحامى الموقع على الصحيفه او المحرر وطبقا لقرار وزير الماليه رقم ٨٣/٢٦٩ يتم تحصيل المبالغ التاليه من المحامى: ٢ جنيه من المحامى المقيد بالمحاكم الابتدائيه، ٣ جنيه من المحامى المقيد بمحاكم الاستئناف، ٥ جنيه من المحامى المقيد بمحكمه النقض.

ب- تحصيل الضريبه لحساب الطبيب:-

تلزم الماده [٩١] كل مستشفى يقوم به اى طبيب باجراء عمليه جراحيه لحسابه ان يحصل مبلغا بقرار من وزير الماليه وذلك تحت حساب الضريبه المستحقه على الطبيب الذى اجرى العمليه، وتتمثل المبالغ والنسب التى تحصل من هؤلاء الاطباء بنحو: جنيه واحد عن العمليه التى تستلزم البقاء بالمستشفى اقل من ٢٤ ساعه، ٢٥ جنيه عن العمليه التى تستلزم البقاء بالمستشفى اكثر من ٢٤ ساعه بحد ادنى، ٥ جنيه للعمليه التى تستدعى الاقامه بالمستشفى اكثر من ٧٢ ساعه، ١٠ جنيه للعمليه التى تستلزم البقاء اكثر من ٧٢ ساعه.

ج- تحصيل الضريبه لحساب المخلص الجمركى:-

الزمت الماده [٩٢] من القانون مصلحه بالجمارك ان تحصل من كل شخص يزاول مهنه التخليص الجمركى من غير اشخاص القطاع العام مبلغا عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحه، وذلك تحت حساب الضريبه المستحقه على المخلص، وتتمثل المبلغ الذى يحصل فى جنيه واحد عن

كل بيان جمركى يقدم للمصلحه.

٤/٦ الفحص الضريبى لارباح المهن غير التجاريه:-

يعتبر فحص ومراجعه دفاتر حسابات المهن الحره والمهن غير التجاريه من ابسط واسهل عمليات الفحص، لانها لاتعتمد اساسا على اتباع قواعد واصول محاسبيه معينه، بل تعتمد على قيد ايرادات ومصروفات فقط كما انه ليس مطلوب تحديد مركز مالى او عمل ميزانيه او حسابات ختاميه معينه.

وعند بدء عمليه فحص حسابات اى ممول من ممولى ضريبه المهن غير التجاريه يجب ان يتم وضع برنامج للفحص يوضح الخطوات الواجب اتباعها حتى يتحقق الهدف من الفحص وهو الوصول الى الايرادات والمصروفات الحقيقيه للممول، والتى تؤدى فى النهايه الى التعرف على الربح الصافى الخاضع للضريبه.

واهم هذه الخطوات التى يجب اتباعها بشكل منظم ومرتب هى:-

١- الاطلاع على اوراق الملف ودراستها [المرحله التمهيديه].
٢- تجميع البيانات والمعلومات الخاصه بالتحريات عن الممول ونشاطه.
٣- اجراء المناقشه مع الممول ومعاينه مقر النشاط اذا لزم الامر.
٤- مرحله فحص الحسابات والدفاتر.

فى مرحله فحص الحسابات يتم مراجعه الدفاتر التى يلزم الممول

بامساكها، ويتم ذلك بطرق عديده لم يشأ القانون او اللائحه ان تتدخل في تحديدها لانها تختلف اختلافا بينا حسب طبيعه كل ممول، وحسب مايراه كل فاحص مناسبا لتحديد الارباح الحقيقيه للممول، وفيما يلي سوف يتم دراسه طرق الفحص بدءأ بالايرادات كما جرى العرف على ذلك ثم طرق فحص التكاليف والمصروفات[١٣٣].

أ- فحص ومراجعه الايرادات:-

تبدأ عمليه فحص الايرادات بان يضع الممول تحت تصرف الفاحص دفتر الايرادات والمصروفات او الدفاتر التي تحتوى على صور الايصالات المؤيده للايرادات وكافه المستندات المتعلقه بها سواء كانت عقود او شهادات. وتتم عمليه المراجعه والفحص باتباع الطرق التاليه والتي تختلف من حاله الى اخرى بالشكل الذى تمكن من التحقق من هذه الايرادات.

١- المراجعه عن طريق الجاشني:-

وتعتمد تلك الطريقه على اختيار جزء من الايرادات او فتره من سنه المحاسبه ليتم مراجعتها وفحصها ويكون الحكم على امانه الدفاتر في السنه كلها في ضوء نتيجه فحص هذا الجزء او هذه الفتره، فاذا ثبت سلامه وامانه الممول في قيد هذا الجزء فيفترض ان الايرادات كلها في السنه سليمه وامينه والعكس صحيح.

ولاشك ان اختيار مده الجزء الذى سيتم فحصه من الايرادات

متروك لتقدير الفاحص حيث قد يختار شهرين او ثلاثه، وينبغى ان يراعى عده اعتبارات يضعها فى حسبانه. فمثلا قد يختار شهر فى اول السنه واخر فى نهايتها او منتصف السنه، وقد يختار الشهر الذى تحققت فيها ايرادات كبيره او ايرادات ضعيفه حتى يقف على اسباب هذا الكبر او اسباب هذا الضعف، وقد يتم الاختيار حسب طبيعه المهنه او النشاط، حيث بالنسبه لمهنه المحاسبه يتم اختيار مراجعه الشهور الذى تكثر فيها الايرادات كموسم تقدير الاقرارات واعداد الميزانيات، وكذلك الفنانين الذين تزداد ايراداتهم فى المواسم والاعياد، اما المدرسين فخلال شهور الامتحانات، وبالنسبه للمحامين يراعى ان ايراداتهم تقل فى شهور الصيف اى فتره الاجازات القضائيه.

بوجه عام تتميز هذه الطريقه بأنها اسلوب امثل يجب اتباعه فى مراجعه وفحص الايرادات عندما يتعذر اجراء المراجعه الكامله التى تستغرق وقتا طويلا، وتستنفذ جهدا شاقا، بصفه خاصه بالنسبه لمراجعه ايرادات الممولين من الافراد والتى يصعب مراجعتها لكثره صور الايصالات المستخرجه والتى تتضمن فئات ماليه صغيره ومتعدده بدرجه كبيره.

٢- المراجعه الكامله:-

وهى عباره عن مطابقه شامله لكافه ايرادات الممول او لنوع منها بالكامل فى حاله تعددها، وبمعنى اخر مراجعه كل الايرادات التى حصل عليها الممول والتأكد من انه قد قام بقيدها بدفاتره ودخلت ضمن

ايراداته واستخرج لها الايصالات اللازمه.

بوجه عام لاتتم المراجعه الكامله الا فى حالات معينه لبعض الممولين وحسب طبيعه عملياتهم وايراداتهم، حيث تتم عاده على ايرادات الممول التى يحصل عليها من الجهات والشركات والهيئات الحكوميه التى يتعامل معها الممول للتحقق من ان الممول قد قيد كل ماحصل عليه من هذه الجهات وحتى يمكن حصر مالم يقيده من هذه المبالغ سواء كان حسن النيه ام لا، حيث قد يقيد الممول المبالغ التى تقاضاها من هذه الجهات على اساس صافى مايحصل عليه بعد استقطاع ماقد خصم من المنبع تحت حساب الضريبه وفى مثل هذه الاحوال يجب المراجعه الكامله لكافه هذه المبالغ قبل الاستقطاع وتعديل الايرادات على اساس ذلك، وقد تطبق ايضا طريقه المراجعه الكامله على بعض ايرادات من الافراد فمثلا بالنسبه للطبيب الجراح الذى يقوم باجراء عمليات محدده على مدار السنه فى بعض المستشفيات يكون من الافضل مراجعه كافه تلك العمليات من واقع بيان المستشفى على المقيد بالدفتر.

واخيرا تتم هذه الطريقه فى الحالات التى يتكرر فيها مايتقاضى الممول لمبالغ على سبيل المقدم، طبقا لما يقتضيه نشاطه، ففى هذا الموقف من الافضل للفاحص ان يتتبع حاله او اكثر ويقوم باجراء مراجعه كامله لها وتتبع باقى المبالغ المسدده والتى تعد استكمالا لهذا المقدم، وبصفه خاصه تلك التى يكون فيها عقد بين الممول وعميله.

٣- مراجعه الجمع والترحيل:-

فيجب على الفاحص اجراء بعض المراجعات الحسابيه بالنسبه للجمع والترحيل فى صفحات دفتر يوميه، وكذلك فى القيد والنقل من دفتر الايصالات الى دفتر اليوميه، وكذلك نقل الاجماليات من صفحه لاخرى، حيث قد يكشف ذلك عن وجود اخطاء ماديه ما، قد تكون بالغه الاثر فى تحديد الايرادات او قد تكشف عن تعمد واضح فى اخفاء حقيقه الايرادات وتخفيضها مما قد يكون له محل اعتبار عند الحكم على امانه الدفاتر، وسلامتها.

ويجب على الفاحص ان يؤشر بالنظر على الصفحات [كتابه لفظ نظر مصحوبا بالتوقيع والتاريخ] التى قام بمراجعتها بدفتر اليوميه، وكذلك صور الايصالات خاصه اذا ماوجد بها ايه ملاحظات ويثبت ذلك فى محضر اعماله وذلك حتى لايستطيع الممول اجراء اى تغييرات[١٣٤].

ب- فحص ومراجعه التكاليف والمصروفات اللازمه لمباشره المهنه:-

تنص الماده ٧٦ من القانون على وجوب خصم التكاليف اللازمه لمباشره المهنه وبوجه عام يراعى قبل خصمها توافر الشروط التاليه:-

١- ان تكون هذه التكاليف مدفوعه فعلا وتم قيدها بدفتر يوميه الايرادات والمصروفات.

٢- ان تكون هذه التكاليف لازمه لمباشره المهنه.

٣- ان تكون هذه التكاليف مؤيده بالمستندات المناسبه.

٤- الا تكون هذه التكاليف قد صرفت فيما يعتبرا استعمالا للربح او بهدف تحقيق منفعه شخصيه او عائليه للممول.

ويمكن تقسيم التكاليف اللازمه لمباشره المهنه الى عده مجموعات:-

١- مجموعه تكاليف تأديه الخدمه وممارسه النشاط وتتمثل فى مصروفات التشغيل.

٢- مجموعه تكاليف الاداره وتتمثل فى المصروفات العموميه.

٣- مجموعه المصروفات العارضه.

٤- الاستهلاكات ومصروفات التأسيس.

٥- الديكور وخلو الرجل.

١- تكاليف تأديه الخدمه او السلعه [مصروفات التشغيل]:-

هناك كثير من المهن والانشطه يستلزم القيام بها انفاق بعض المصروفات الضروريه والاساسيه فى اداتها حيث انها تدخل فى عناصر تشغيلها، ومن امثله هذه المهن او الانشطه معامل التحاليل والاسنان والاشعه وكذلك الرسامين، والخطاطين والمثالين وبعض الفنانين والمهندسين، حيث يستخدم كل هؤلاء مواد خام وادوات واجهزه والات تعتبر عنصرا أساسيا من عناصر تكلفه الخدمه والحصول على الايرادات الناتج منها، ويجب على الفاحص مراعاه ان مصروفات التشغيل تتفاوت بشكل كبير من مهنه الى اخرى، ومن نشاط الى اخر بل تتفاوت بين ممولى المهنه الواحده، حيث قد يكون هناك جراح يقوم بعمليات كبيره ودقيقه تساعده فى نجاح العمليه، كما قد يستخدم

بعض المساعدين له فى اجرائها، بينما يوجد هناك ايضا جراح يقوم باجراء عمليات بسيطه سهله منفرده.

٢- تكلفه الاداره وتمثل المصروفات العموميه والاداريه:-

وهى المصروفات اللازمه لاداره النشاط وممارسه المهنه، وتنقسم الى مصروفات ثابته ومصروفات متغيره.

أ- المصروفات الثابته:-

هى التى تتميز بالثبات والاستقرار سواء من ناحيه الكم او من ناحيه الدوريه كالايجار والنور والتليفون ومرتبات المستخدمين والفراشين، ويتم مراجعه تلك المصروفات بالاطلاع على العقود الخاصه بها والتأكد من بعض ايصالات السداد فى شهور معينه، فمثلا يخصم الايجار بعد الاطلاع على عقد الايجار على ايصال السداد لبعض الشهور.

وتجدر الاشاره الى انه فى حاله ماإذا كان الممول يمتلك المكان الذى يزاول فيه النشاط او المهنه، ففى تلك الحاله يتم الخروج عن الاساس النقدى المتبع فى هذه الضريبه، مثل تحديد القيمه الايجاريه على اساس ربط العوائد، وتخصم تلك القيمه من الايراد وتحسب ضمن المصروفات على الرغم من ان الممول لم يقم بسداد شئ منها.

وعند قيام الفاحص بمراجعه الاجور والمرتبات فعليه ان يراجع ويطلع على سجل الاجور والمرتبات ومستندات سداد رسوم التأمينات الاجتماعيه،

ويتأكد من جديه الاجور والمرتبات المدفوعه من الممولين لهؤلاء العاملين على ان يستبعد مايراه غير لازمه لمباشره النشاط او ماقد يكون الممول قد حقق من ورائه نفعا شخصيا او عائليا، حيث يتم استبعاد نسبه من قيمه تلك المصروفات مقابل الانتفاع الشخصى للممول والغير متعلقه بمزاوله المهنه·

ب- اما المصروفات المتغيره:-

فهى تتغير قيمتها وتتأثر مباشره بحجم النشاط وظروفه وتزيد وتقل بزياده حجم الايرادات التى يحققها الممول· ومن امثله تلك المصروفات مصروفات الانتقال او السياره او النثريات والاكراميات والدمغات والبريد والمطبوعات·

فبعد مراجعه مثل هذه المصروفات يجب على الفاحص ان يضع نصب عينيه رقم ايرادات الممول عن السنه التى يقوم بفحصها ومدى تناسبها مع هذا المصروف، فمثلا مصروف الانتقال او السياره لابد ان يكون متناسبا لحجم الايرادات، ليس هذا فحسب بل يجب ان يتناسب ايضا مع طبيعه المهنه وظروف النشاط التى قد تختلف حتى فى المهنه والنشاط الواحد·

فمثلا محامى يحقق ايرادات كثيره جاءت أغلبها من عملاء خارج القاهره [رغما عن ان مقره الرئيسى الذى يزاول فيه مهنته هى القاهره] فان مصروفات انتقاله سوف تكون اكبر كثيرا من محامى اخر حقق نفس الايرادات ولكن من عمل له بالقاهره·

٣- المصروفات العارضه:-

وهى مصروفات رغما عن انها فى حكم التكاليف، الا انها ليست مستمره، وقد لايتكرر صرفها الا كل عده سنوات ومن أمثلتها المؤتمرات العلميه، والكتب والمراجع العلميه.

أ- المؤتمرات العلميه:-

والتى قد يشارك فيها الممول ويتكبد فى سبيل ذلك تكاليف اخرى كالسفر، كما يتحمل مصروفات اشتراك واعداد ابحاث للمؤتمر، ومصروفات الاقامه فى البلد الذى يعقد فيه المؤتمر، ولاشك ان تلك المصروفات ينعكس أثرها على زياده معرفه الممول وتنميه قدراته العلميه والعمليه، الامر الذى سيؤثر فى نشاطه بزياده خبرته واطلاعه على احدث الابحاث العلميه فى مجال مهنته، وبالتالى تزداد ايراداته، وبناء على ماتقدم تخصم هذه المصروفات وتعتبر ضمن التكاليف اللازمه لمباشره المهنه بشرط تقديم المستندات المؤيده، والتأكد من تحمل الممول لها فعلا من ماله الخاص، ويتم الاطلاع على تذاكر السفر وفواتير وايصالات سداد الاشتراك، وعلى الفاحص التأكد من ان سفر الممول كان لحضور المؤتمر فقط وليس السياحه او العلاج والا تستبعد نسبه من تلك التكاليف مقابل الانتفاع الشخصى.

ب- الكتب والمراجع العلميه:-

ويقوم الممول بشراء هذه الكتب فى مجال تخصصه حتى يكون ملم باحدث النظريات العلميه والجديد فى الابحاث المرتبطه بمهنته، وتخصم هذه التكاليف لانها تعتبر لازمه لمباشره النشاط اما اذا كانت غير متعلقه

بالنشاط او المهنه مثل كتب الفن والادب والدين اذا ماأشتراها مهندس او طبيب او محاسب، ففي تلك الحاله لاتعتبر تكاليف لازمه لمباشره المهنه او النشاط٠

٤- الاستهلاكات ومصروفات التأسيس:-

تعتبر الاستهلاكات ومصروفات التأسيس من المصروفات التى لاتخص سنه واحده وانما يمتد أثرها الى سنوات تاليه، وهى ايضا من المصروفات التى تخرج من اساس النقديه لاعتماد الاقساط فى السنوات التاليه وفى غير سنه شراء الاصل ومن أمثلتها استهلاك الالات والاجهزه، واعمال الديكور والدهانات وكافه مصروفات التأسيس والاثاثات، عموما كل مايطلق عليه بالاصول الثابته التى يقتنيها الممول ليس بقصد اعاده بيعها ولكن بغرض استخدامها فى اغراض مهنته ونشاطه٠

ويجب لاعتماد تلك الاقساط ان تكون هذه الاصول مستخدمه فعلا ويبدأ خصمها من تاريخ الاستخدام، وبعد عمل كشف استهلاك تفصيلى كل مجموعه متشابهه من انواع الاصول المختلفه، كما يجب ان يتبع أساس واحد فى حساب القسط كان يستخدم القسط الثابت او القسط المتناقص٠

وأهم مايجب مراعاته عند مراجعه وفحص الاصول الثابته لتحديد الاستهلاكات وأقساطها هو الاطلاع على مستندات شرائها والتأكد من صحتها بالاضافه الى فحص مصروفات تركيبها [ان وجد] كما يراعى ان تكون نسب الاستهلاك طبقا للنسب المحدده بمنشورات المصلحه وهى[١٣٥].

١- الالات ١٠٪ سنويا.

٢- الاثاث ٦٪ سنويا.

٣- التركيبات الخشبيه والصحيه والكهربائيه ١٠٪.

٤- الالات الدقيقه والالكترونيه وتتراوح مابين ١٢٫٥٪- ١٥٪.

٤- أعمال الديكور وخلو الرجل:-

وقد يقوم الممول بأعمال ديكور في مقر مزوالته للنشاط- حيث ان ذلك من التكاليف الضروريه واللازمه لمباشره النشاط لما لها من تأثير مباشر على النشاط، ومن ثم تعتمد ضمن التكاليف الواجبه الخصم وذلك اذا ماكانت مؤيده بالمستندات، ويجوز تقسيطها على عده سنوات حسب كل حاله.

اما بالنسبه لخلو الرجل فلا يجوز احتسابه ضمن التكاليف ولايستهلك، وذلك يرجع الى ان ممول تلك الضريبه لايحاسبون على الارباح الرأسماليه كما هو متبع في الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، فلا يحاسب الممول على الارباح الرأسماليه مثلا في حاله بيع المنشأه او مقر مزاوله النشاط والذى يدفع فيه خلو رجل، بعكس المتبع في ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه حيث يدخل الخلو في الحسبان على أساس ان الممول يحاسب على الارباح الرأسماليه في حاله بيع المنشأه.

وأخيرا يجب الاشاره الى ان الاحتياطات التى قد يضعها الممول ضمن تكاليفه يجب استبعادها، حيث ان الضريبه تسير على الاساس النقدى سواء من ناحيه الايراد او المصروف، ومن ناحيه اخرى حاله اذا لم تبلغ جمله تلك

المصروفات على اختلاف أنوعها نسبه ٢٠٪ من اجمالى الايراد، ففى تلك الحاله تحدد المصروفات حكما على أساس تلك النسبه، ولايعتبر ذلك مساسا بالدفاتر [ماده ٧٩]٠

٦- الحكم على نظاميه الدفاتر وأمانتها:-

بعد ان يتم فحص ومراجعه كل من الايرادات والمصروفات، وفى ضوء ماتبين من ملاحظات يتطلب الامر ان يحدد الفاحص رأيه صراحه فى هذه الدفاتر مدعما بالاسباب والاسانيد التى تقرر هذا الرأى سواء بالاعتماد او الرفض٠

وتجدر الاشاره الى انه ليس من المستساغ ان ترفض الدفاتر وتهدر لوجود عيوب شكليه بسيطه. كان يجد الفاحص مثلا اصل وصوره لاى ايصال نتيجه سهو من الممول فى اعطاء الاصل للعميل، او سهو الممول عن توقيع بعض الايصالات القليله، او وجود بعض الاخطاء الماديه فى الجمع او الترحيل او النقل، وظاهر الحال يوحى بانه تلك الاخطاء قد تمت من الممول بحسب نيه وليس هناك تعمد لها٠

ففى مثل تلك الاحوال يمكن التجاوز عن تلك الاخطاء البسيطه، ومن ناحيه اخرى فليس معنى نظاميه الدفاتر مجرد ان الممول قد راعى الناحيه الشكليه ونفذها بكل دقه ان تعتمد الدفاتر على علاتها، حيث قد يحدث استيفاء لكافه النواحى الشكليه مع ذلك يثبت ان الدفاتر غير أمينه لانها لاتظهر حقيقه معاملات الممول، بوجه عام يمكن ان يراعى الفاحص الاسباب

التاليه عند عدم أخذه بالدفاتر:-

١- من الناحيه الشكليه:-

- عدم تسجيل الدفاتر بالمأموريه المختصه والتأشير على صفحاتها، كذلك عدم ختمها بعد انتهائها فى المواعيد المحدده لذلك، لأن ذلك يعتبر مخالفه صريحه القانون.
- عدم التزام الممول باستخراج ايصالات لكل من يدفع له اى مبلغ او عدم استيفائها.
- ثبوت عدم قيد الممول لايراداته ومصروفاته اولا بأول ويوما بيوم.
- وجود كشط او تحشير او شطب فى الدفاتر بصوره تجعلها مشوهه وغير لائقه، وكذلك وجود قيود لاحقه لقيود سابقه مستخرج عنها ايصالات بعدها.
- عدم وجود مستندات مؤيده للايرادات والمصروفات.

٢- من الناحيه الموضوعيه:-

- عدم مطابقه البيانات التى تم الحصول عليها بمعرفه المأمور او الاخطارات مع المقيد بالدفاتر.
- وجود اخطاء ماديه بالغه الاثر فى تحديد صافى الربح.
- ثبوت تعمد الممول لاخفاء ايراداته سواء من واقع المعاينه او التفتيش او التحريات، او من واقع الفحص والمراجعه كان يتكرر قيد مبالغ مستخرج لها ايصالات بدفتر اليوميه.
- لجوء الممول لاستخدام طرق احتياليه اخرى لاخفاء حقيقه معاملاته.

- قيد الممول لمصروفات تشغيل ثبت صحتها بدون ان ينعكس أثرها على الايرادات.
- مبالغه الممول فى اظهار مصروفات وهميه واصطناع مستندات مؤيده لها.

د- مضمون مذكره الفحص فى حاله فحص الدفاتر:-

الجدير بالذكر ان اعتماد الدفاتر لايعنى بالضروره الاخذ بكل ماجاء بالاقرار من ناحيه الايرادات والمصروفات على علاتها، حيث لايخلو الامر من وجوب اجراء بعض التصحيحات والتعديلات سواء على الايرادات او على المصروفات دون المساس بالدفاتر ونظاميتها.

ويجب التفرقه بين اجراء التعديلات على الايرادات او المصروفات وبين اجراء التصحيحات عليهما، حيث ان اجراء التصحيحات هو تصحيح الاخطاء الماديه سواء فى الايرادات او المصروفات، وتلك الاخطاء غالبا ماتكون عند النقل او الترحيل، كان يقيد مبلغ ١٠ جنيه وصحته ١٠٠ جنيه، او ٣٠ جنيه وصحته ٧٠ جنيه وهكذا، اما اجراء التعديلات فهو اضافه او استبعاد مبالغ معينه منها كان تضاف مبالغ تكون قد سقطت سهوا او مبالغ اعتقد الممول انها غير خاضعه للضريبه وهى خاضعه، والعكس صحيح، وفيما يلى التعديلات التى يمكن ان تتم على الايرادات وكيفيه اجراء التعديلات على المصروفات:-

١- اجراء التصحيحات والتعديلات على الايرادات:-

أ- يتم تصحيح رقم الايرادات نتيجه الاخطاء الماديه التى قد يسفر عنها

الفحص بالاضافه او الاستبعاد لان ذلك يعنى اعاده الامور الى نصابها السليم.

ب- يضاف ايضا المبالغ التى لم يدرجها الممول ضمن ايرادته فى حالات السهو الخطأ غير المعتمد، وكذلك المبالغ التى تخضع للضريبه ولم يقيدها الممول ضمن ايراداته لاعتقاده خطأ انها لاتخضع للضريبه المهنيه، وكذلك تضاف المبالغ المستحقه للممول فى حالتى التوقف والتى لم يكن الممول قد ضمنها ايراداته.

ج- تستبعد من الايرادات مالم يتم قبضه فى سنه الفحص او المبالغ التى اضافها الممول خطأ الى ايراداته وهى لاتخضع لضريبه المهن الحره.

د- يضاف اى فروق تظهر عند الفحص والمراجعه ومن واقع ماورد بمحضر الاعمال، فمثلا قد يقيد الممول بدفاتره المبالغ الصافيه التى يتقاضاها من الجهات بعد خصم الضرائب المستقطعه لحساب الضريبه، وفى تلك الحاله يتم اضافه ماخصم الى الايرادات حيث ان خصم الضرائب المستقطعه لحساب الضريبه ماهو الا تصرف فى الدخل بالسداد لحساب الضريبه.

٢- اجراءات التعديلات والتصحيحات على المصروفات:-

١- ليس معنى ان تكون المصروفات مؤيده بالمستندات انه يجب خصمها، فقد يستبعد الفاحص بعض المصروفات على الرغم من أنها مؤيده بالمستندات وذلك اذا ثبت عدم وجود علاقه لها بالايراد ولابالمحافظه عليه ولا لازمه له، او اذا ثبت ان الممول قد غالى فيها، او ان جزء منها يعتبر مصروف شخصى [كمصروف السياره او التليفون... وخلافه].

٢ـ كذلك يحق للفاحص اجراء التعديلات على الاستهلاك بما يتمشى مع نسب الاستهلاك المعمول بها والمحدده بتعليمات المصلحه، وتصحيح هذه النسب التى قد يكون الممول قد خالفها.

٣ـ استبعاد كافه المصروفات الشخصيه التى يدرجها الممول ضمن مصروفاته، وكذلك تلك المصروفات المرتبطه بضريبه اخرى قد يخضع لها الممول.

٤ـ لايجوز اضافه اى مصروفات او زيادتها الا فى حاله وجود خطأ مادى فى الاقرار، وفى حاله السهو عن قيد مصروفات معينه لايجب اضافتها الا بعد تقديم اقرار معدل من الممول.

٥ـ يجب ملاحظه انه اذا ماقلت المصروفات المعتمده عن ٢٠٪ من اجمالى ايراد الممول فانه يخصم له تلك النسبه كمصروفات مقابل جميع التكاليف.

ويلاحظ انه فى حاله عدم اعتماد الدفاتر فتتم المحاسبه بطريقه التقدير كما سبق الاشاره.

ـ تحديد صافى الربح الخاضع للضريبه:-

تناولت الماده ٧٧ من القانون خصم بعض البنود على سبيل الحصر، كما حددت نسبه معينه مقابل هذا الخصم لكل بند من هذه البنود، وهذه الخصومات هى خصم مقابل الاستهلاك المهنى، ومقابل تحديد نظم المعاشات

الخاصه بنقابات الممولين، ومقابل اقساط التأمين وكذلك مقابل التبرعات.

ويجدر الاشاره الى ان تلك البنود من الخصومات فى القوانين السابقه كانت تعتبر فى حكم التكاليف الواجبه الخصم من صافى الايراد، وواضح ذلك فى نصوص المواد التى تناولتها هذه القوانين فمثلا فى الماده ٧٣ من القانون ١٤/٣٩، ورد النص "ويعد فى حكم التكاليف اللازمه لمباشره المهنه".

الا ان الماده ٧٧ من القانون ١٥٧ لسنه ٨١ خاليه من عباره "ويعد فى حكم التكاليف الواجبه الخصم" ونصت على انه "يخصم من صافى الربح المحدد فى الماده السابقه المبالغ الاتيه".

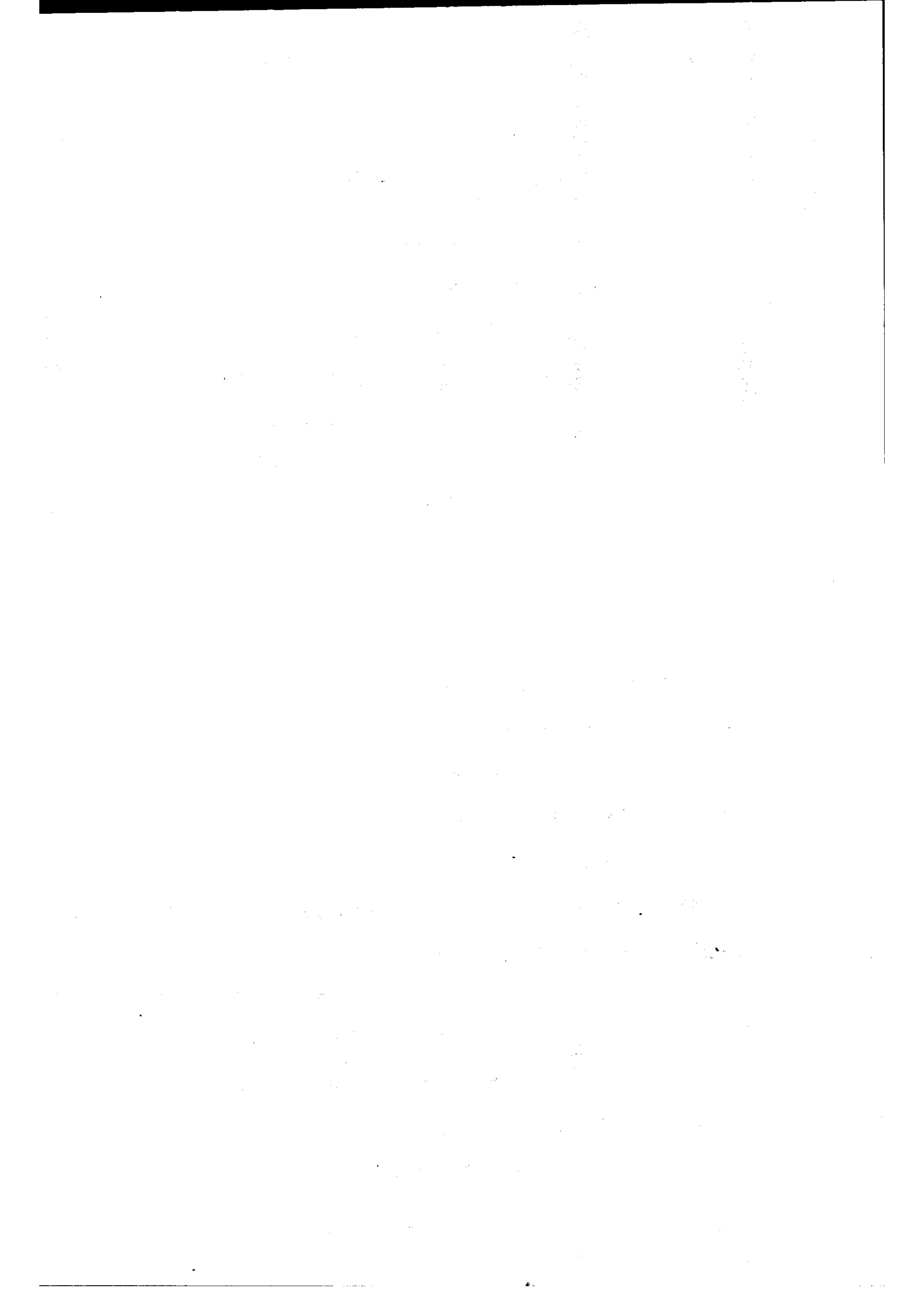
وعلى ذلك فكل بند من البنود السابقه الوارده فى هذه الماده يخصم من صافى ربح واحد وهو المحدد طبقا للماده ٧٦ وهو الفرق بين الايرادات والمصروفات والتكاليف اللازمه لمباشره النشاط.

وثمه نقطه جوهريه اخرى وهى ان نص الماده على خصم تلك المبالغ من صافى الربح انما يتم على عدم جواز خصم هذه المبالغ فى حاله اذا ماحقق الممول خساره كنتيجه للفرق بين الايرادات والمصروفات بعكس ماسبق فى القانون القديم حيث اعتبرها كالتكاليف.

الفصل الخامس

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

- ٥/١ التطور التشريعي للضريبة ·
- ٥/٢ مجال وشروط سريان الضريبة وخصائصها ·
  - ٥/٢/١ مجال سريان الضريبة ـ
  - ٥/٣/٢ شروط سريان الضريبة ·
  - ٥/٢/٣ خصائص الضريبة ·
- ٥/٣ وعاء الضريبة ·
  - ٥/٣/١ قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة ·
  - ٥/٣/٢ قياس التكاليف واجبة الخصم ·
    - ٥/٣/٢/١ تعريف التكاليف ·
    - ٥/٤/٣/٢ الشروط التى يجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم ·
    - ٥/٣/٢/٣ التكاليف واجبة الخصم الواردة صراحة فى القانون ·
    - ٥/٣/٢/٤ التكاليف الاخرى واجبة الخصم التى لم ترد فى القانون ·
    - ٥/٣/٢/٥ المبالغ الاخرى الواجبة الخصم بمقابلة الخسائر وتفادى الازدواج الضريبى ·
- ٥/٤ ربط الضريبة
  - ٥/٤/١ سعر الضريبة ·
  - ٥/٤/٢ اجراءات ربط الضريبة ·
  - ٥/٤/٣ الاقرارات الضريبية والتزامات الممولين ·
- ٥/٥ اداء الضريبة وتحصيلها ·



الفصل الخامس

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

٥/١ التطور التشريعي للضريبه

تعد الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه- وهى التى تصيب الارباح التى يشترك فى انتاجها راس المال مع العمل- من اهم الضرائب النوعيه فى النظام الضريبى المصرى، وقد خصص المشرع لهذه الضريبه المواد من ٢٠- ٦٠ من القانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩، غير انها لم تبق على حالها حيث خضعت للكثير من التغييرات اللاحقه سواء بالتعديل او الحذف او الاضافه وكان اخرها ماتقرر بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الخاص باصدار بقانون الضرائب على الدخل.

ورغما عن ذلك يلاحظ ان نظره المشرع فى هذا القانون لم تتغير منذ فرض الضريبه النوعيه على الدخل فى مصر، حيث لايوجد تفرقه فى المعامله الضريبيه بين الارباح الصناعيه والارباح التجاريه على خلاف ماهو متعارف عليه من اختلاف طبيعه الربح الصناعى عن الربح التجارى [باستثناء ماتقرر من اختلاف فى سعر الضريبه فيما بعد بالقانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣].

وقد استحدث القانون الاخير تعديلا جوهريا حيث فرق بين المعامله الضريبيه بين الاشخاص وبين شركات الاموال [قطاع عام- او خاص]، بخلاف ذلك تضمن مجموعه من الاحكام المستحدثه التى تتعلق بنطاق سريان الضريبه او تحديد وعاء الضريبه وسعرها او مجال الاعفاءات من الضريبه، او الاقرارات والدفاتر او فى مجال تحصيل الضريبه كما سيتضح فيما بعد.

٥/٢ مجال وشروط سريان الضريبه وخصائصها:-

ويقصد بمجال او نطاق الضريبه تلك المهن او المنشأت والاعمال التى تخضع ارباحها للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، وقد حددت الماده ١٤ من القانون - اجمالا المنشأت الخاضعه لهذه الضريبه بانها كل منشأه مستغله فى مصر متى كان متخذه شكل منشأه فرديه او شركه تضامن او شركه واقع او شركه توصيه بسيطه كما اخضعت للضريبه ارباح المنشأت المشتغله فى مصر الناتجه عن مباشره نشاط فى الخارج.

يتضح من ذلك ان المشرع فى استخدم مبدأ التبعيه الاقتصاديه بالنسبه لهذه الضريبه، حيث اخضع لها المنشأه المشتغله فى مصر سواء كانت منشأه مصريه او اجنبيه- طالما ان الارباح ناتجه عن عمل تمت مباشرته فى مصر.

٥/٢/١ مجال سريان الضريبه:-

وقد حدد المشرع فى المواد من ١٣ الى ٢٢ من القانون المهن والمنشأت التى تخضع ارباحها الصافيه السنويه للضريبه وتربط باسماء اصحابها، ويتضح من تلك النصوص ان المشرع لم يضع تعريفا عاما لتلك المهن او الانشطه، وانما اكتفى بتعدادها وينتقد ذلك التعداد من حيث ان بعضها جاء متداخلا مثل منشأت المناجم والمحاجر والبترول وكذا المحلات التجاريه او الصناعيه واعمال الوساطه، فكافه تلك الانشطه او المهن يمكن اعتبارها من قبيل المهن التجاريه او الصناعيه، وفيما يلى المهن او المنشأت التى ذكرها المشرع فى المواد السابقه.

١/١/٢/٥ ارباح المهن والمنشأت التجاريه والصناعيه ومنشأت المناجم والمحاجر والبترول او المتعلقه بالحرف واى نشاط تجارى او صناعى ولو اقتصر على صفقه واحده:-

١- ارباح المنشأت التجاريه والصناعيه:-

تنص الماده ١٣ من القانون بان "تفرض ضريبه سنويه على صافى ارباح المهن والمنشأت التجاريه او الصناعيه..." من هنا يتضح قاعده عامه يقررها المشرع هى خضوع ارباح المنشأت التجاريه او الصناعيه للضريبه.

أ- الاعمال التجاريه:-

وقد حدد القانون التجارى فى مادته رقم ٢٢١ الاعمال التجاريه على سبيل المثال على النحو التالى:-

- كل شراء غلال او غيره من انواع المأكولات او البضائع بغرض بيعها سواء بهيئتها او بعد تغييرها بهيئه اخرى، ولاجل تأجيرها للاستعمال.
- كل مقاوله او عمل يتعلق بالمصنوعات او الوكاله بالعموله او النقل برا او بحرا .
- كل تعهد بتوريد اشياء وكل مايتعلق بالمحلات والمكاتب التجاريه.
- كل عمل يتعلق بالكمبيالات او الصرافه او السمسره.
- جميع معاملات البنوك العموميه.
- جميع العقود والتعهدات التى تتم بين التجار والسماسره والصيارف.
- جميع المقاولات المتعلقه بانشاء مبانى.
- كل مايتعلق بانشاء السفن وشرائها او بيعها وجميع الوسائل البحريه المتعلقه بالتجاره.

٣- ارباح النشاط التجارى او الصناعى ولو اقتصر على صفقه واحده:-

طبقا للفقره الثانيه من الماده ١٣ من القانون "تسرى الضريبه على صافى ارباح اى نشاط تجارى او صناعى ولو اقتصر على صفقه واحده".

لم يكن هناك نص صريح فى ظل القانون رقم ١٤ لسنه ٣٩ يخضع الصفقه الواحده، حيث كان يشترط الخضوع للضريبه الاحتراف او التكرار، ولكن عندما لاحظ المشرع ان هناك عمليه واحده تتم ويتحقق من ورائها ارباحا طائله ولاتخضع للضريبه باعتبار انه ليس هناك تكرار. مثال ذلك قيام بعض الاشخاص خلال عهد الانفتاح الاقتصادى باستيراد بعض الاصناف، الامر الذى يتحقق معه ارباح طائله ولاتخضع اساسا الى الضريبه لعدم تكرار العمليه، بينما يخضع للضريبه ارباح من يحترف نشاط متكرر يحقق منه بضع مئات من الجنيهات على مدار السنه، الامر الذى دعا المشرع الى النص فى الماده ١٣ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الى اخضاع الصفقه الواحده للضريبه.

وقد وضعت اللائحه التنفيذيه قواعد تنظيميه معينه يجب توافرها لخضوع ارباح الصفقه الواحده للضريبه واهم هذه الشروط طبقا لنص الماده او اللائحه التنفيذيه مايلى:-

١- ان تكون الصفقه متعلقه بنشاط تجارى او صناعى وغير معده للاستخدام الشخصى او الاستثمار.

٢- ان يكون موضوع الخضوع للضريبه هو صافى الربح لهذه الصفقه.

- كل بيع او شراء مهمات او ادوات او ذخائر للسفن، وكل استئجار او تأجير للسفن وكل اقتراض او استقراض وكل عقد تأمين من الاخطار.

ب- الاعمال الصناعيه:-

لم يوضح المشرع مدلول الاعمال الصناعيه، تطبيقا لعموميه النص تخضع الضريبه جميع الصناعات سواء التحويليه [كالصناعات الكيماويه والدوائيه والغذائيه والالات والسيارات..]، بالاضافه الى الصناعات الاستخراجيه [وهى تتعلق باستخراج المعادن من الارض كالمناجم والمحاجر والبترول وقد نص عليها المشرع صراحه].

٢- ارباح المهن والمنشآت المرتبطه بالحرف:--

نصت الماده ١٣ على خضوع ارباح المهن والمنشآت المرتبطه بالحرف للضريبه، ويقصد بالحرفى عاده الشخص الذى يعمل بصفه مستقله لحساب نفسه عملا يدويا وقد يستعين ببعض العدد والالات- مثال ذلك السباك والنجار والميكانيكى.

يرى المؤلف ان هؤلاء الحرفيين ليسوا تجارا طبقا للقانون التجاره رغما عن ان المشرع اعتبرهم كذلك، ومن ثم فقد اخضعهم للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ولاشك انه من الصعب محاسبه هؤلاء الحرفيين بنفس الطريقه التى يحاسب بها ممول الضريبه على الأرباح التجاريه والصناعيه من جهه، ومن جهه اخرى يصعب القول بان الايراد الناتج عن عمل الحرفى هو نتيجه امتزاج عنصر العمل براس المال لذلك من الافضل اعاده النظر فى اساس محاسبه هؤلاء الحرفيين، حيث من الاحرى خضوع هؤلاء الحرفيين للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه.

٣- ان تتم المحاسبه على اساس سنويه الضريبه.

٤- ان يزيد ثمن شراءها او بيعها عن عشره الاف جنيه او يزيد اجمالى الربح المحقق منها على الفى جنيه.

٢/٢/١/٥ السمسره والوكاله بالعموله [وغير ذلك من اعمال الوساطه]:-

تنص الماده ١٥ من القانون على ان تسرى الضريبه على الارباح التى تتحقق نتيجه العمليات او العمليه التى يقوم بها السماسره والوكلاء بالعموله، وبصفه عامه كل ربح يحققه اى شخص او شركه او وكاله يشتغل باعمال الوساطه لشراء او بيع او تأجير العقارات او اى نوع من السلع او الخدمات او القيم المنقوله.

كما تسرى الضريبه على كل مبلغ يدفع لاى شخص طبيعى او معنوى على سبيل العموله او السمسره ولو كان دفعه عن عمل عارض لايتصل بمباشره وذلك بدون اى تخفيض سواء لمواجهه التكاليف او للاعباء العائليه.

ويلاحظ ان تلك الضريبه هى ضريبه اقرار ولكن يتضح ان المشرع فى الفقره الثالثه من الماده ١٥ يلزم دافع الضريبه او السمسره المنصوص عليها فى هذه الماده يحجز مقدار الضريبه المستحقه ويوردها للمأموريه المختصه فى المواعيد المحدده.

يلاحظ ان الفقره الثانيه من الماده ١٥ توضح مدى خروج المشرع عن القواعد العامه لهذه الضريبه حيث اخضع الممول العموله او السمسره بالكامل دون خصم اى تكاليف [او منح اى اعفاءات عائليه].

وفيما يلى اهم الاشخاص القائمين بالاعمال التى نصت عليها الماده ١٥ من القانون:-

١- السمســار:-

وهو شخص يسعى الى التقريب بين طرفين من اجل اتمام التعاقد بينهما نظير عموله او سمسره يتقاضاها من احد الطرفين او من كليهما، وتعتبر السمسره فى حد ذاتها عملا من الاعمال التجاريه، ومن يتخذها حرفه له يعتبر تاجرا فى حكم القانون التجارى، ولايعتبر السمسار تابعا لمن وسطه وانما يعمل باسمه ولحسابه ولذلك تخضع الارباح التى يحققها بصريح نص الماده سالفه الذكر لهذه الضريبه.

٢- الوكيل بالعموله:-

يقصد به الشخص الذى يعمل باسم نفسه او باسم الشركه، بامر الموكل وعلى ذمته فى مقابل اجر يسمى بالعموله، ويختلف موقف الوكيل بالعموله عن السمسار من حيث ان الثانى تقتصر مهمته على التقريب بين شخصين يتم التعاقد بينهما وليس عليه اى مسئوليه تجاه اى واحد من الطرفين عكس الاول.

وتخضع الارباح التى يحققها الوكيل بالعموله لتلك الضريبه وفقا لنص الماده سالفه الذكر.

٣- الممثل التجارى:-

يعرف بوجه عام بانه الشخص الذى يعمل على ايجاد العملاء للمنشأه التى يمثلها وابرام العقود باسمهم ولحسابهم، وفى سبيل ذلك يتقاضى عموله تتحدد بنسبه من قيمه العقود، ويختلف الممثل التجارى عن السمسار فى انه يعمل تابعا للمنشأه عكس السمسار الذى يعمل بصفه مستقله، كما يختلف عن الوكيل بالعموله

فى انه يتعاقد باسم المنشأه وليس باسمه، نتيجه لذلك يخضع الممثل التجارى للضريبه على المرتبات حيث ان طبيعه عمله توجد بينه وبين المنشأه تبعيه٠

٤- الوسطاء ببورصه الاوراق الماليه:-

تخضع ارباح هؤلاء الوسطاء للضريبه بنص صريح، ولكن هناك جدال بشأن المعامله الضريبيه للاشخاص الذين يتعاونون معهم وهم:-

- المندوبين:-

وهم مجرد اجراء لدى السماسره بالبورصه، ومن ثم فهم يخضعون لضريبه المرتبات على اجورهم التى يتقاضونها عاده على شكل مرتبات ثابته٠

٤- الجلابون:-

ويقصد بهم من يجلبون العملاء للسماسره نظير جزء من عمولتهم يقدر بنسبه مئويه منها، وتقوم المصلحه باخضاعهم الى ضريبه المرتبات وليس ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه باعتبار ان هؤلاء الاشخاص تابعين للسمسار وخاضعين لرقابته٠

٥- سماسره العقارات والمحال التجاريه:-

وهم الاشخاص الذين يقومون باعمال الوساطه لشراء وبيع العقارات والمحلات التجاريه، وهؤلاء تخضع ارباحهم للضريبه على الارباح التجاريه بنص صريح٠

٦- الوكلاء والمنتجون في شركات التأمين:-

وهم الاشخاص الذين يقومون بالتوسط بين جمهور المستأمنين من جهه وبين شركات التأمين من جهه اخرى فى مقابل عموله يتقاضونها من الشركه "المؤمن".

وقد حكم القضاء على اخضاع هؤلاء الاشخاص للضريبه على المرتبات للاسباب التاليه:-

١- ان وكيل شركه التأمين لايقوم الا بالعمليات الخاصه بالشركه التى يعمل لحسابها على العكس من الوكيل بالعموله الذى يعرض خدماته على الجميع ويتلقى من موكله امرا بتلك العمليه.

٢- ان وكيل شركه التأمين يعتبر اجيرا فى علاقته بها، ولايغير من وضعه هذا كونه يعمل لصالح شركه واحده او اكثر.

٧- الاشخاص الذين يحصلون على عموله او سمسره عن عمل عارض:-

فلو ان موظفا بالحكومه توسط فى عمليه بيع عقار نظير عموله فان هذه العموله تخضع لتلك الضريبه، ويراعى عند فرض الضريبه فى هذا الخصوص مايلى:-

أ- ان الضريبه تسرى على كل مبلغ على حده بالسعر المحدد فى الماده ٣١ من القانون.

ب- ان الضريبه لاتخصم سواء كان الممول شخصا طبيعيا او معنويا.

ج- عند حساب الضريبه لاتخصم من العموله او السمسره ايه نفقات يمكن ان يكون الممول قد تكبدها فى سبيل الحصول عليها.

د- ان المبالغ التى تحصل عليها الضريبه غير سنويه وفى ذلك خروج عن

(نموذج رقم ٢٨ "ضرائب")

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب ــــــــــــ

ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

على السمسرة والعمولة التى دفعت لأفراد لا يمتهنون السمسرة أو الاشتغال بالعمولة

شهر ــــــ سنة ١٩

بمعرفة ــــــــــــ

الصناعة أو التجارة أو المهنة ــــــــــــ

العنوان ــــــــــــ

بيان الأشخاص الذين حصلوا على سمسرة أو عمولة		نوع العمل المدفوع عنه السمسرة أو العمولة	تاريخ دفع السمسرة	قيمة السمسرة أو العمولة	الضريبة المستحقة عليها
الاسم واللقب	العنوان				

التوقيع ــــــــ

القواعد العامه لهذه الضريبه.

٣/١/٢/٥ تأجير المحال التجاريه او الصناعيه او الالات الميكانيكيه والكهربائيه والالكترونيه:-

تنص الماده ١٦ من القانون على انه تسرى الضريبه على الارباح الناتجه من تأجير محل تجارى او صناعي سواء شمل الايجار كل او بعض عناصره الماديه او المعنويه، كما تسرى الضريبه على الارباح الناتجه من تأجير الالات الميكانيكيه والكهربائيه والالكترونيه.

وقد راى المشرع النص على خضوع ارباح القائمين بهذه العمليات للضريبه سواء شمل الايجار كل او بعض العناصر الماديه او المعنويه المتعلقه بالمحل التجارى او الصناعي باعتبارها منشأه اعدها اصحابها مؤجره لخدمه اغراض تجاريه او صناعيه وخرجت بذلك الاعداد من نطاق الاستغلال العادى الى نطاق المضاربه والربح. وفى هذه الحالات تسرى الضريبه على ارباح مؤجر المحل التجارى او الصناعي سواء كان هو مالك العقار الذى يشغل المحل مستأجرا اياه.

اما اذا اقتصر الامر على تأجير المالك لعقار دون اصول ماديه او معنويه فان كل مايخضع له المالك هو الضريبه على العقارات المبنيه تطبيقا لحكم القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤، اما اذا كان مؤجر العقار غير مالكه كما فى حالات التأجير من الباطن يمكن ان يخضع للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه باعتبارها ضريبه القانون العام.

اما بالنسبه لتأجير الالات فهو اقرار للواقع بالخضوع حيث ان القانون التجارى يعتبر ان عمليه تأجير المنقول من الاعمال التجاريه وبالتالى فهى خاضعه للضريبه.

٥/٢/١/٤ التصرف فى الاصول الراسماليه:-

تقرر الماده ١٧ من القانون على سريان الضريبه على الارباح الرأسماليه فى حالتين، كما اشارت ايضا الى شروط استرداد الضريبه على الارباح الرأسماليه فى الحالتين السابقتين، واخيرا الى عدم خضوع ارباح اعاده تقييم اصول المنشأه للضريبه، ويمكن ايضاح ذلك على النحو التالى:-

١- الارباح الرأسماليه الخاضعه للضريبه:-

نص القانون على اخضاع الارباح الرأسماليه للضريبه فى ماده مستقله [ماده ١٧] بالنسبه للاشخاص الطبيعيين. وتتمثل الارباح الرأسماليه الخاضعه لهذه الضريبه [سواء اثناء حياه الشركه او عند انقضائها] على مايلى:-

- الارباح الناتجه عن بيع اى اصل من الاصول الثابته للمنشأه.
- الارباح المحققه من التعويضات نتيجه الهلاك او الاستيلاء على اى اصل من الاصول.

وتتحدد هذه الارباح للاصل بعد استبعاد الاهلاك السابق اعتماده بمعرفه المأموريه، فاذا كانت احدى المنشآت تمتلك اله نسيج تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه ثم تشغيلها لمده خمس سنوات على اساس ان يكون معدل الاهلاك هو ١٢٫٥٪ وقد قامت المنشأه ببيعها فى نهايه السنه الخامسه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، من ثم يكون المنشأه قد حققت ربحا رأسماليه خاضع للضريبه بمقدار ١٢٥٠ جنيه [٥٠٠٠ - ٣٧٥٠].

٢- استرداد الضريبه على الارباح الرأسماليه:-

تطبيقا للفقره الثانيه من الماده ١٧ من القانون:-

"يمكن استرداد الضريبه على الارباح الرأسماليه بالخصم من الضريبه او الضرائب التى تستحق على الممول او الشركه عند السنه او السنوات الماليه التاليه للبيع او الاستبدال وذلك بتوافر شروط معينه هى:-

١- ان يتم الاستخدام الكامل لثمن بيع الاصول او التعويضات فالاستخدام الجزئى لايسمح بالاسترداد ولو جزئيا بنفس النسبه.

٢- ان يتم الاستخدام فى نفس السنة التى تم فيها البيع او الحصول على التعويض او فى خلال السنتين الماليتين التاليين.

٣- ان يتخذ الاستخدام شكل اصول رأسماليه مشتراه جديده.

٤- ان تؤدى الاصول الرأسماليه الجديده الى زياده الانتاج وتحسينه.

٥- ان تمسك المنشأه دفاتر منتظمه، ويتفق المؤلف مع البعض فى الغاء ذلك الشرط لعدم علاقته اساسا باسترداد ضرائب تكون قد دفعت بالكامل بالفعل، وسواء كانت تمسك دفاتر منتظمه، حيث ان عدم انتظام هذه الحسابات لم تمنع المصلحه من تحصيل الضريبه ومن ثم فلماذا يكون مانعا من استردادها.

فاذا كانت المنشأه فى المثال السابق فرديه وكان صاحبها متزوج ولايعول، ففى تلك الحاله تحتسب مقدار الضريبه على الارباح الرأسماليه الواجب استردادها بفرض ان ارباح الاستغلال كانت ٥٠٠٠ جنيه لنفس السنه على النحو التالى:-

أ- تحتسب الضريبه المستحقه على الارباح بعد استبعاد الاعفاء المقرر:-

وعاء الضريبه= ٥٠٠٠ ارباح مستغله+ ١٢٥٠ ارباح رأسماليه- ٨٤٠ اعفاء

= ٥٤١٠ جنيـــــه .

الضريبه المستحقه	=	١٠٠٠ الاولى	x	٢٠٪	= ٢٠٠	جنيه
	=	١٥٠٠ الثانية	x	٢٣٪	= ٣٤٥	جنيه
	=	٢٠٠٠ الثالثة	x	٢٧٪	= ٥٤٠	جنيه
	=	٩١٠ التالية	x	٣٢٪	= ٢٩١	جنيه
		٥٤١٠			١٣٧٦ر٢٠٠	جنيه

ب- تحتسب الضريبه المستحقه على ارباح الاستغلال بعد استبعاد الاعفاء على النحو التالى:-

١٠٠٠ الاولى	x	٢٠ ٪	=	٢٠٠	جنيه
١٥٠٠ التالية	x	٢٣ ٪	=	٣٤٥	جنيه
١٦٦٠ التالية	x	٢٧ ٪	=	٤٤٨ر٢	جنيه
٤١٦٠				٩٩٤ر٢٠٠	جنيه

ج- من ثم يكون مقدار الضريبه التى يجب استردادها:-

١٣٧٦ر٢٠٠ — ٩٩٣ر٢٠٠ = ٣٨٣ر٠٠٠ جنيـــــه

٣- الارباح الرأسماليه غير الخاضعه الضريبه:-

تنص الفقرتان الثالثه والرابعه من الماده ١٧ على عدم سريان الضريبه التجاريه والصناعيه على الارباح الناتجه من :-

١ـ اعاده تقييم اصول المنشأه الفرديه او شركه الاشخاص عند تقديمها لحصه عينيه

نظير الاسهم فى راس مال شركه مساهمه او عند اندماجها فى شركه مساهمه، وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصه العينيه او صاحب المنشأه أو الشركاء فى الاسهم المقابله لانصبتهم لمده خمس سنوات٠

٢- اعاده تقييم اصول المنشأه الفرديه وشركه الاشخاص عند تحويلها الى شركه من شركات المساهمه، وكان الاحرى على المشرع ان ينص فى تلك الحاله على ضروره الاحتفاظ بالاسهم المذكوره لمده خمس سنوات كما فعل فى الحاله السابقه، حيث يمكن للممول فى تلك الحاله ان يبيع اسهمه بعد مرور الفتره التى اشارت اليها الماده ١٣٦ واللائحه التنفيذيه من القانون ١٥٩ لسنه ١٩٨١ [عدم جواز تداول الاسهم التى تعطى مقابل الحصه العينيه قبل نشر الميزانيه وحساب الارباح والخسائر عن سنتين ماليتين كاملتين]، ومن ثم يمكن لاى ممول ان يحول ارباح اعاده التقدير الى نقديه دون ان يخضع للضريبه٠

٥/١/٢/٥ التعامل فى العقارات المبنيه والاراضى:-

توسع المشرع فى مفهوم الايرادات الخاضعه للضريبه، بحيث لم يقتصر فقط على ارباح الاعمال التجاريه ولكنه اخضع بعض الاعمال المدنيه من أمثلتها التعامل فى العقارات، فقد حددت الماده ١٨ من القانون سريان الضريبه على الارباح التى تحققها من يشيدون او تشترون العقارات لحسابهم عاده بقصد بيعها، وعلى الارباح الناتجة من عمليات تقسيم اراضى البناء والتصرف فيها٠

كما تنص الماده ١٩ من هذا القانون على انه "استثناء من حكم الماده ٣١ من هذا القانون تفرض ضريبه بسعر ٥٪ وبغير اى تخفيض على اجمالى قيمه التصرفات فى العقارات المبنيه او الاراضى داخل كردون المدينه" ٠

يتضح من هاتين المادتين ان التعامل فى العقارات المبنيه والاراضى ضريبيا يتم وفقا لما يلى:-

أ- فرض ضريبه بسعر منخفض على قيمه التصرفات فى العقارات.

ب- فرض ضريبه بالسعر العادى على ارباح تشييد او شراء العقارات بقصد بيعها وتقسيم اراضى البناء والتصرف فيها.

أ- ارباح شراء او تشييد العقارات بغرض بيعها وتقسيم اراضى البناء والتصرف فيها:-

١- من نص الماده ١٨ يتضح وجود عده شروط لخضوع شراء وتشييد العقارات بقصد بيعها هى:-

- ان يقوم الشخص بشراء العقار او تشييده لحسابه نفسه.
- ان يكون الشراء او التشييد بغرض البيع.
- لابد من توافر ركن الاعتياد والتكرار للضريبه والا ستخضع على اساس الماده الخاصه بالتصرفات العقاريه طبقا لحكم الماده ١٩ .

٢- اما فيما يتعلق بالارباح الناتجه من عمليات تقسيم اراضى البناء يشترط الخضوع تلك الارباح للضريبه عده شروط هى:-

- ان تكون هناك عمليه تقسيم بنيه تصرف، فاذا ماحصل شخص على ارض مقسمه وباعها صفقه واحده دون تقسيم لاتخضع لاحكام هذه الماده.
- يجب ان يكون التقسيم على اراضى صالحه للبناء .

- تسرى الضريبه فى حاله التقسيم سواء كانت الأرض موروثه او مشتراه بقصد البيع وبهدف الاحتفاظ بها٠
- تخضع ارباح التصرف فى الأراضى التى تم تقسيمها ايا كانت صوره التصرف بالبيع او الهبه او التنازل٠
- لم يشترط للخضوع للضريبه القيام بعمليات التمهيد او اقامه المرافق وتوصيلها للارض موضوع التقسيم، بل يكفى عمليه التقسيم فى حد ذاتها ثم القيام بالتصرف٠

فى تلك الحاله يتم محاسبه الممول عن التصرفين طبقا لنص الماده ٢٨ ويكون وعاء الضريبه هو ثمن البيع الناتج من التصرفين مخصوما منه ثمن الشراء والتكاليف متى توافرت شروط تطبيقه الماده [١٨]٠

فاذا تبين ان صافى الربح من العمليتين هو مبلغ ١٠٠٧٢٠ جنيه تكون الضريبه المستحقه على اساس ان الممول اعزب على النحو التالى:-

صافى الربح بعد خصم الاعباء= ١٠٠ ٠٠٠ جنيه [١٠٠٧٢٠- ٧٢٠]

حساب الضريبه= ١٠٠٠ x ٢٠٪ = ٢٠٠ جنيه

= ١٥٠٠ x ٢٣٪ = ٣٤٥ حنيه

= ٢٠٠٠ x ٢٧٪ = ٥٤٠ حنيه

= ٢٥٠٠ x ٣٢٪ = ٨٠٠ حنيه

= ٣٠٠٠ x ٣٥٪ = ١٠٥٠ حنيه

= ٤٥٠٠ x ٤٠٪ = ٣٣٨٠٠

١٠٠ر٠٠٠ ٣٨٠٦٥ حنيــه

يخصم ماسبق سداده عن التوثيق	
فى الشهر العقارى	٢٥٠٠٠ جنيه
	ـــــــــ
باقى الضريبه	١٣٠٦٥ جنيه

ب- الضريبه على اجمالى قيمه التصرفات فى العقارات:-

يتضح من مضمون نص الماده ١٩ من القانون مايلى:-

ان المشرع قد خرج عن المبدأ العام فى ضريبه الأرباح التجاريه والصناعيه، حيث يكون المبلغ الخاضع هو صافى الربح وليس اجمالى التصرفات كما تنص الماده [مثل العموله والسمسره العارضه والتى خرج فيها ايضا عن المبدأ العام]٠

- كذلك فقد حدد المشرع سعر نسبى مخفض بواقع ٥٪ من اجمالى التصرف فى حين ان الضريبه فى ظل القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ قد اصبحت تصاعديه، بالاضافه الى ذلك فان تلك الضريبه تعتبر ضريبه على راس المال وليست على الارباح الناتجه الحقيقيه٠

- حدد المشرع ايضا طريقه مختلفه لاداء هذه الضريبه- حيث كلف المشرع فى الفقره الثالثه والرابعه من الماده ١٩ من القانون مأموريات الشهر العقارى بالقيام بمهمه تحصيل الضريبه وتوريدها الى مصلحه الضرائب٠

- غنى عن البيان لاتسرى الضريبه العامه على الدخل على هذه الحاله والحكمه من ذلك مراعاه انها ضريبه على راس المال وتخفيفا من عبئها الضريبى٠

- ويلاحظ انه اذا تكرر التصرف طبقا لنص الماده ١٩ وتم الانتقال فى تلك الحاله من مرحله الصفقه الواحده الى مرحله التكرار والاعتياد، ومن ثم تتم محاسبه طبقا لاحكام الماده ١٨ من القانون وبعد تحديد الربح الخاضع للضريبه

مصلحة الشهر العقارى

مأمورية / مكتب توثيق ————

إخطـار

عن تصرف فى عقـارات

السيد / مدير الادارة العامة لتجميع البيانات المركزية

(مصلحة الضرائب)

تنفيذا للـمادة ١٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

نتشرف بأن نرسل رفق هذا النموذج رقم ٣٨ ضرائب بعد مراجعة البيانات الواردة به على المستندات المقدمة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

تحريرا فى / / ١٩

أمين مأمورية / مكتب توثيق

————————

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٢١ تصرفات)

اقرار عن التصرفات العقارية (١)

١ ـــ بيانات عن المتصرف (٢) أو من يقرر حق انتفاع أو من يؤجر عقارا لمدة تزيد على خمسين عاما

الاسم ثلاثيا	محل الاقامة	المهنة او النشاط

٢ ـــ بيانات العقار :

وصف العقار	الحصة المتصرف فيها ومساحتها	موقع العقار	ثمن البيع		نوع التصرف	رقم وتاريخ التسجيل
			مليم	جنيه		

٣ ـــ التصرفات السابقة سواء في ذات العقار او في اية عقارات أخرى

اسم المتصرف إليه ثلاثيا وعنوانه ومهنته او نشاطه	وصف العقار وموقعه	ثمن البيع		رقم وتاريخ التسجيل	نوع التصرف	ملاحظات
		مليم	جنيه			

٤ ـــ بيانات اخرى عن العقار المتصرف فيه تدرج إذا كان موروثا ولم يجر عليه إضافات بواسطة الوارث (٣)

اسم المورث ثلاثيا	مكان الوفاة	تاريخ الوفاة			القيمة الايجارية وقت التصرف	
			مليم	جنيه		

تحريرا في / / ١٩٨ توقيع المتصرف ــــــــــ

٥ ـــ بيانات عن الضريبة المحصلة (تعد بمعرفة الجهة التي قامت بتحصيل الرسم والضريبة)

قيمة الضريبة المحصلة ـــــ جنيه ـــــ مليم (فقط ــــــــــــــــ)

تاريخ السداد ــــــــ رقم قسيمة السداد ــــــــ مأمورية / مكتب الشهر العقاري ــــــــ

تحريرا في / / ١٩ يعتمد أمين مكتب الشهر العقاري ــــــــ

(١) يقدم الاقرار من المتصرف إلى مأمورية أو مكتب الشهر العقاري عند تقديم طلب التسجيل للتصرف عن التصرفات في العقارات المبنية أو الاراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها [illegible] أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء شمل التصرف العقار كله أو وحدة سكنية أو غيرها وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو لغيره

ويعتبر تصرفا خاضعا للضريبة تقرير حق الانتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما

(٢) يحرر نموذج مستقل بمعرفة كل متصرف أو مقرر حق انتفاع أو مؤجر في حالة تعددهم في التصرف الواحد

(٣) تستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه [illegible]

مصلحة الشهر العقارى والتوثيق

مكتب توثيق ——————

إخطار تكميلى للتصرفات العقارية

السيد / مدير عام الإدارة العامة لتجميع البيانات المركزية بمصلحة الضرائب

تحية طيبة و بعد

تنفيذا للمادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

نتشرف بأن نرسل النموذج رقم ٣٨ مكررا (١) ضرائب بالتغييرات التى حدثت فى المحرر المسجل برقم ——————— بتاريخ ——————— نتيجة

———————————————————————

———————————————————————

———————————————————————

وكذا بيان الضريبة التكميلية المحصلة .

برجاء التكرم بالإحاطة واتخاذ اللازم .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

أمين مكتب الشهر العقارى

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٣٨ مكرر ١ ضرائب)

إقرار تكميلى

عن التصرفات العقارية

اسم المتصرف ________________

محل الإقامة ________________

النشاط ________________

ملخص بيانات العقار المتصرف فيه :

وصف العقار	الحصة المتصرف فيها ومساحتها	موقع العقار	ثمن البيع		الضرائب المحصلة		تاريخ ورقم السند
			مليم	جنيه	مليم	جنيه	

رقم وتاريخ التسجيل ________________

المكتب الذى قام بالتسجيل ________________

التغييرات التى حدثت وأسبابها ________________

____

____

قيمة الضريبة الإضافية المحصلة — مليم — جنيه

رقم وتاريخ السداد ________________

تحريرا فى / / ١٩ أمين مكتب الشهر العقارى

المستحقه يخصم منها ماسبق خصمه طبقا لحكم الماده ١٩ حرصا على عدم خضوع هذه التصرفات للازدواج الضريبى·

فاذا كان هناك ممول باع عقارا بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بموجب عقد موثق فى ١/٩/٨٩ وسدد الضريبه المستحقه طبقا للماده ١٩ وهى مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، فاذا قام الممول ببيع عقارا اخر بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بموجب عقد موثق فى ١/١٢/٨٩ وسدد الضريبه المستحقه طبقا للماده ١٩ وهى مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه·

فى تلك الحاله يتم محاسبه الممول عن التصرفين طبقا لنص الماده ١٨ من القانون، ويكون وعاء الضريبه هو [ثمن البيع الناتج من التصرفين مخصوما منه ثمن الشراء والتكاليف] متى توافرت شروط تطبيق الماده ١٨ من القانون·

٦/١/٢/٥ تأجير الوحدات السكنيه المفروشه:-

تنص الماده [٢٠] من القانون على سريان الضريبه على "الارباح الناتجه من تأجير اكثر من وحده سكنيه مفروشه او وحده سكنيه مفروشه او جزء منها او سواء كانت هذه الوحدات معده للسكن او المزاوله لنشاط تجارى او صناعى او اى نشاط اخر مما يخضع للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه على اساس قيمه الايجار الفعلى مخصوما منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى الماده ٢٤ من القانون" ·

من ذلك يتضح مايلى:-

- ان الضريبه تسرى سواء تم تأجير اكثر من وحده سكنيه مفروشه او وحده سكنيه مفروشه او جزء منها٠
- ان الضريبه تسرى سواء تم هذا التأجير للسكن او المزاوله لنشاط تجارى او صناعى او اى نشاط اخر مما يخضع للضريبه على ارباح المهن غير التجاريه٠

وتتمثل المعالجه الضريبيه للتأجير المفروش على النحو التالى:-

أ- تقدير قيمه الضريبه:-

فرقت الماده ٢٠ من القانون بين حالتين عند تقدير قيمه الضريبه المستحقه هى:-

١- التأجير داخل كردون المدينه٠

٢- التأجير خارج كردون المدينه٠

١- التأجير داخل كردون المدينه:-

تحسب الضريبه فى تلك الحاله على اساس قيمه الايجار الفعلى مفروشا مخصوما منه ٥٠٪ مقابل التكاليف، وتحدد قيمه الايجار الفعلى طبقا لعقد الايجار، واذا لم يقبل ذلك العقد لمبررات قائمه، يحدد الايجار وفقا للقواعد التى تجرى عليها العمل فى هذا الصدد، وفى جميع الاحوال لايجوز ان تقل الايجار عن مايلى:-

- ١٠ امثال القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه بالنسبه للاماكن المنشأه قبل ١/١/١٩٤٤٠
- ٧ أمثال القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه

بالنسبه للاماكن المنشأه فى ١/١/١٩٤٤ وقبل ٥/١١/١٩٦١.

- ٥ أمثال القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه بالنسبه الى الاماكن المنشأه منذ ٥/١١/١٩٦١ وقبل ٦/١٠/١٩٧٣.
- ٣ أمثال القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه بالنسبه الى الاماكن المنشأه منذ ٦/١٠/١٩٧٣.

وبخصوص استفاده الممول بالخصم المقرر للاعباء العائليه يتضح ان الفقره الاخيره من الماده ٣٢ من القانون تنص على انه لايسرى حكم هذه الماده على اوجه النشاط التى يتم ربط الضريبه على اساس حكمى او ثابت.

وترى المصلحه فى تطبيقها للماده ٢٠ ان تحديد الايراد الخاضع للضريبه بنسبه ٥٠٪ من الايراد الفعلى الذى حصل عليه الممول يعتبر تعبيرا عن ايراد فعلى ومن ثم يسمح لصاحبه بالخصم للاعباء العائليه.

فاذا قام احد الافراد بتأجير شقه مفروشه مكونه من ثلاث حجرات وصاله فى مبنى انشئ عام ١٩٧٤ بايجار شهرى مقداره ٢٠٠ جنيه لمده سنه وان القيمه الايجاريه للشقه ٢٥ جنيه شهريا ففى تلك الحاله يمكن حساب الضريبه المستحقه على النحو التالى:-

أ- بمقارنه الايجار الفعلى المفروش ٢٠٠ جنيه بالحد الادنى ل ٣ أمثال القيمه الايجاريه اى ٧٥ جنيه، انه سيعتد بالايجار المفروش الفعلى، ويكون المبلغ الخاضع للضريبه مساويا ل ٢٠٠ جنيه x ١٢ شهر x ٥٠٪= ١٢٠٠ جنيه

ب- يتم حساب الضريبه المستحقه كما يلى [افتراض ان الممول اعزب].

الوعاء = ١٢٠٠ جنيه

الاعفاء	= ٧٢٠
مايخضع للضريبه	= ٤٨٠ جنيـــه
الضريبه المستحقه	= ٩٦ جنيـــه

٢- التأجير خارج كردون المدينه:-

تحسب الضريبه في هذه الحاله على اساس الارباح الفعليه ايراد ومصروفا، على ان يراعى قبل حساب الضريبه خصم الاعباء العائليه للممول.

فاذا قام احد الافراد بتأجير شقه مفروشه مكونه من ثلاث حجرات وصاله خارج كردون المدينه بايجار شهرى مقداره ١٠٠ جنيه لمده سنه وان المصروفات الفعليه السنويه لذلك التأجير بلغت ٤٠٠ جنيه، ففى تلك الحاله تحسب الضريبه المستحقه على النحو التالى:-

- الارباح الخاضعه للضريبه = ١٢٠٠ جنيه - ٤٠٠ جنيه = ٨٠٠ جنيه

حساب الضريبه المستحقه:-

الوعاء	= ٨٠٠ جنيه
الاعفاء	= ٧٢٠ جنيه
اى ان الضريبه المستحقه	= ١٦ جنيـه

ب- تخفيض الضريبه المستحقه:-

نصت الماده ٢٠ من القانون على ان تخفض الضريبه المستحقه الى النصف بتوافر شرطين:-

- ان يكون التأجير للجامعات او المعاهد او دور التعليم [سواء داخل كردون المدينه او خارجه].

- ان تكون الوحدات المؤجره مخصصه لسكنى الطلاب.

يفهم من ذلك ان التخفيض ينصرف الى مقدار الضريبه النوعيه وليس الى الارباح التى تدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل.

ج- ربط الضريبه فى حالة قيام الزوجه او الاولاد القصر بالتأجير:-

نصت الفقره الخامسه من الماده ٢٠ من القانون باعتبار الممول وزوجته واولاده القصر فى حكم الممول الفرد عند ربط الضريبه، مالم يثبت صاحب الشأن ان الحق فى التأجير قد ال الى الزوجه او الاولاد القصر عن غير طريق الزوج او الوالد، ويفهم من ذلك انه فى حالة ماذا قام الزوج والزوجه والاولاد القصر بتأجير كل منهم لوحدات مفروشه مختلفه يتم ضم اعباء عائليه واحده وتربط الضريبه باسم الاب.

د- التبليغ والاخطار:-

على كل من يؤجر وحده سكنيه مفروشه او اكثر او جزء منها سواء كان مالكا او مستأجرا ان يخطر مأموريه الضرائب المختصه خلال ١٥ يوما التاليه لتاريخ التأجير بالبيانات اللازمه والمحدده على نموذج رقم ٣٩ ضرائب او على اى ورقه تشتمل على البيانات الوارده به.

وكذلك عند انتهاء عقد الايجار فعلى المؤجر ان يخطر المأموريه المختصه بذلك خلال خمسه عشر يوما من تاريخ انتهاء مده العقد.

وعلى مالك العقار ايضا او الشخص المسئول عن ادارته ان يخطر المأموريه المختصه بالوحدات المفروشه الموجوده فى العقار ملكه ولو لم يكن مؤجرا لها فى نفس المواعيد المحدده للمؤجر.

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٣٩ ضرائب)

إخطـــار

عن تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة (١)
أو وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها

اسم المؤجر ________________ عنوانه ________________

رقم بطاقة العائلية/الشخصية ________________ جهة إصدارها ________________ نشاطة أو مهنتة أو وظيفة ________________

السيد/رئيس مأمورية ضرائب (٢) ________________

تحية طيبة وبعد ...

طبقا للمادة ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ارجو الاحاطة اننى مؤجر للوحدات السكنية المفروشة الموضحة بياناتها بالجدول الآتى:

رقم مسلسل	عنوان الوحدات السكنية المفروشة	تاريخ تشييد مبنى الوحدة	اسم المستأجر	توصيف المكان المؤجر (٣)	تاريخ عقد التأجير	قيمة الايجار عن الشهر		القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط (٤)	
						مليم	جنيه	مليم	جنيه

تحريرا فى / / ١٩٨٢ توقيع المؤجر ________________

١ ــ يقدم هذا الاخطار ممن يؤجر أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط آخر مما يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية خلال الخمسة عشر يوما التالية لابرام كل عقد إيجار، كما يقدم عند أى تغيير أى بيان من بيانات الجدول خلال المدة المذكورة.

٢ ــ يرسل هذا الاخطار للمأمورية المختصة وهى:

(أ) مأمورية ضرائب مصر الجديدة أو حلوان حسب الاحوال إذا كان محل إقامة مؤجر الوحدة المفروشة يقع فى دائرة اختصاص أى منهما.

(ب) مأمورية ضرائب العمال العامة والملاهى بالقاهرة إذا كان محل إقامة مؤجر الوحدة المفروشة يقع فى باقى دائرة محافظة القاهرة.

(جـ) مأمورية ضرائب السلع الغذائية والعمال العامة بالاسكندرية اذا كان محل إقامة مؤجر الوحدة المفروشة يقع فى دائرة محافظة الاسكندرية.

(د) المأمورية الكائن بدائرتها محل إقامة مؤجر الوحدة المفروشة بالنسبة لباقى المحافظات.

٣ ــ يوضح فى هذه الخانة ما إذا كانت الوحدة المفروشة معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط مع بيان عدد الحجرات.

٤ ــ توضح القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية سواء كان المؤجر مالكا للعقار أو مستأجرا له.

ــ فى حالة مزاولة نشاط تأجير الشقق مفروشة فى اختصاص أكثر من مأمورية يراعى تطبيق أحكام المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية للقانون.

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٣٩ مكرر ضرائب)

إخطار من مالك العقار (١)، (٢)

عن وجود وحدات مفروشة بملكه

اسم مالك العقار أو المسئول عن ادارته ________________ عنوان العقار ________________

السيد مدير عام (٣) ________________

تحية طيبة وبعد

تنفيذاً للمادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

ارجو الاحاطة انه يوجد بالملك الموضح أعلاه الوحدات المفروشة الموضحة بياناتها بالجدول التالي واقر أن جميع البيانات الواردة به صحيحة وعلى مسئوليتي

رقم مسلسل	عنوان الوحدة المفروشة	تاريخ تشغيلها	اسم المستأجر	محل إقامته	توصيف المكان المؤجر (٤)	القيمة الايجارية حسب ربط الضريبة على العقارات المبنية		الغرض من التأجير
						مليم	جنيه	

تحريراً / / ١٩

توقيع المالك

١ — يقدم هذا الاخطار من مالك العقار الذي يوجد به وحدة مفروشة أو أكثر أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة مهنة أو حرفة أو أي نشاط آخر مما يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

٢ — يرسل هذا الاخطار خلال الخمسة عشر يوما التالية لعقد التأجير

٣ — يقدم هذا الاقرار إلى الادارة العامة للحصر والاقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة إذا كان العقار يقع بمحافظة القاهرة والادارة العامة لضرائب المحافظة بالنسبة لباقي المحافظات.

٤ — يوضح في هذه الخانة ما إذا كانت الوحدة المفروشة معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو أي نشاط مع بيان عدد الحجرات.

نموذج رقم ٣٩ مكرر (١)

اقرار (١)

عن أرباح تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو وحدة سكنية أو جزء منها عن سنة ١٩

مامورية الضرائب المقدم لها الاقرار : ——

المامورية الكائن فى دائرتها النشاط ——

بيانات عن مؤجر الوحدة المفروشة :

اسم المؤجر : ———— رقم تليفونه : ————

عنوانه : ————————

نشاطه الرئيسى ———— عنوانه : ————

مامورية النشاط الرئيسى : ———— رقم الملف بها: ————

عنوان الوحدة المفروشة ———— تاريخ تشييدها ———— قيمتها الايجارية المتخذة أساسا لربط العوائد : ————

(١) ———— ———— ————

(٢) ———— ———— ————

(٣) ———— ———— ————

بيانات عن مستأجر الوحدة المفروشة :

اسم المستأجر : ————————

مدة الإيجار : ————————

قيمة الإيجار الفعلى: ————————

تحديد الارباح

	مليم	جنيه
مجموع الإيجار الفعلى مفروشا عن السنة	——	——
يستبعد منه :		
٥٠ ٪ مقابل كافة التكاليف والمصروفات	——	——
صافى الربح	——	

(١) أنظر الارشادات بظهر النموذج

خلفه

	مليم	جنيه
صافى الربح (ماقبله)	ــــ	ــــ
يخصم منه :		
حد الاعفاء للأعباء العائلية	ــــ	ــــ
وعاء الضريبة	ــــ	ــــ

	مليم	جنيه
الضريبة المستحقة	ــــ	ــــ
يخصم منها :		
ماتسدد خلال السنة وفقا لنظام الخصم	ــــ	ــــ
رصيد الضرائب المستحق سداده مع الاقرار	ــــ	ــــ

بيان أوجه نشاط الزوج والأولاد القصر فى تأجير وحدات سكنية مفروشة :

مسلسل	اسم المستغل	القرابة	عنوان الوحدة السكنية المفروشة
(١)	ــــ	ــــ	ــــ
(٢)	ــــ	ــــ	ــــ
(٣)	ــــ	ــــ	ــــ
(٤)	ــــ	ــــ	ــــ

توقيع الممول

مؤجر الوحدة المفروشة

.- تحصيل الضريبه:-

قضت الماده ١٢ من اللائحه التنفيذيه للقانون بان مؤجر الوحده المفروشه ان يقدم الى المأموريه المختصه خلال الفتره من اول يناير الى اخر مارس من كل عام اقرارا منفصلا بالضريبه المستحقه عليه عن السنه السابقه، وفقا لقيمه الايجار الفعلى المؤجره به الوحده السكنيه المفروشه او قيمه الايجار ايهما اكبر، وعلى النموذج رقم ٣٩ وان يقوم بسداد الضرائب المستحقه خلال تلك الفتره.

٥/٢/١/٧ منشأت استصلاح واستزراع الاراضى ومشروعات استغلال حظائر تربيه الدواجن والمواشى ومشروعات مزارع الثروه السمكيه:-

تنص الماده ٢١ من القانون على :-

- تسرى الضريبه على ارباح منشأت استصلاح واستزراع الاراضى.
- تسرى الضريبه على الارباح الناتجه من مشروعات استغلال حظائر تربيه الدواجن وتفريخها اليا وعن مشروعات استغلال حظائر تربيه الدواب وحظائر تربيه المواشى لمنفعته الخاصه وكذلك مايقوم بتربيته او تسمينه وذلك كله فى حدود عشره رؤوس.

٥/٢/١/٨ الاستغلال الزراعى للمحاصيل الزراعيه البستانيه:-

انواع الاستغلال الزراعى التى تخضع ارباحه للضريبه

تنص الماده ٢٢ من القانون على سريان الضريبه على ارباح الاستغلال الزراعى فى الحالات التاليه:-

- حدائق الفاكهه المنتجه اذا تجاوزت المساحه المزروعه منها ثلاثه أفدنه.
- نباتات الزينه والنباتات الطبيه والعطريه اذا تجاوزت المساحه المزروعه فدانا واحدا .
- مشاتل المحاصيل البستانيه اياكانت المساحه المزروعه مالم يكن انشاء المشاتل للمنفعه الخاصه لأصحابها .

تحديد الضريبه المستحقه:-

نصت الفقره الثالثه من الماده ٣٢ من القانون باستثناء هذه الارباح من الخضوع للضريبه طبقا لنص الماده ٣١، ورأى المشرع تحديد تلك الارباح بطريقه حكميه وليس فعليه متخذا الضريبه على الأطيان اساساً لتحديد الضريبه على النحو التالي:-

أ- مثل ضريبه الاطيان الزراعيه المربوطه على الأرض اذا كانت المساحه الخاضعه ارباحها للضريبه لاتتجاوز عشره أفدنه.

ب- مثلي ضريبه الاطيان الزراعيه على المساحه الزائده عن عشره أفدنه، فاذا كان هناك شخص يقوم بزراعه ٤٠ فدانا حدائق فاكهه وانها انتجت بالفعل، واذا كانت الضريبه المقرره الخاصه بالأطيان الزراعيه تبلغ ٥ جنيه على الفدان، في تلك الحاله يمكن حساب ضريبه الأرباح التجاريه كما يلي:-

الـ٣ أفدنه الاولى معفاه

الـ١٠ أفدنه التاليه x ٥ جنيه = ٥٠ جنيه

الـ٢٧ أفدنه التاليه x ١٠ج = ٢٧٠ جنيه

٤٠ فـــــدان ٣٢٠ جنيه

الضريبة المستحقة

وتجدر الاشاره الى مراعاه مايلى:-

- يعتبر الممول وزوجته واولاده القصر مالكا واحدا للارض، وتربط الضريبه باسمه مالم تكن الملكيه قد الت الى الزوجه او الاولاد القصر عن غير طريقه.
- يعفى من الضريبه المساحات المزروعه فى الأراضى الصحراويه والمستنقعات لمده عشر سنوات وذلك دون الاخلال بالاعفاءات المقرره بالقانون رقم ١١٣ لسنه ٣٩.
- كلف المشرع مأموريات الضرائب العقاريه بتحصيل هذه الضريبه فى نفس مواعيد تحصيل ضريبه الاطيان بذات اجراءاتها وتوريدها لمأموريات الضرائب المختصه.
- أعفى المشرع ايضا فى الفقره الاخيره من هذه الماده خضوع وعاء هذه الضريبه العامه على الدخل.

٥/٢/٢ شروط سريان الضريبه:-

يشترط لفرض الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه مايلى:-

١- اشتغال الممول بالاعمال التجاريه والصناعيه [شرط الاحتراف]:-

فالاصل ان هذه الضريبه تفرض على الممولين التجار، والتجار هم كل من عملوا بالاعمال التجاريه واتخذوها حرفه معتاده لهم، رغما عن ذلك فان المشرع قد اخضع بعض الطوائف الذين يحققون ارباحا كبيره من اعمال لاتتصف بالتكرار او الاحتراف، بصفه خاصه فى عهد الانفتاح من امثله ذلك ارباح الصفقه الواحده، والتصرفات العقاريه اذا تمت لمره واحده.

٢- اشتغال الممول لحسابه الخاص [شرط الاستقلال]:-

فالاصل ان تفرض الضريبه على اصحاب الدخل الناتج من امتزاج راس المال والعمل معا، الذين يزاولون انشطه لحسابهم الخاصه مما يخضع لهذه الضريبه، رغما عن ذلك فقد خرج المشرع عن ذلك الشرط عندما اخضع حصه الشركاء الموصين لهذه الضريبه بعد ان كانت خاضعه للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله.

٣- مزاوله الممول النشاط بقصد الربح والحصول عليه [شرط نيه الكسب]:-

فالاصل ان الممول الذى يخضع لهذه الضريبه هو ذلك الذى يمارس الاعمال المنصوص عليها بصفه مستقله وبقصد الربح، ويفسر هذا الشرط عدم اخضاع الجمعيات التعاونيه لهذه الضريبه، وهذا الشرط لاعلاقه له بمدى مشروعيه الربح المحقق من عدمه، حيث يتعين اخضاع الارباح التى تتحقق من مصدر غير مشروع للضريبه مثل البيع باعلى من السعر المحدد، او ممارسه انشطه مخالفه للقانون.

٤- مزاوله النشاط داخل مصر [شرط اقليميه الضرائب]:-

فالاصل ان تسرى تلك الضريبه على ارباح الشركات القائمه بمصر تطبيقا لمبدأ الاقليميه، وهذا الشرط يستند الى ان الربح الخاضع للضريبه قد تولد وتحقق نتيجه لممارسه النشاط فى مصر، ومن هنا ينشأ حق الدوله فى الحصول على الضريبه على ماتحقق من ارباح بغض النظر عن جنسيه الشركه او جنسيه ملاكها٠

وتؤكد الماده ١٤ من القانون ذلك صراحه حيث تناولت فى فقرتها الاولى "تسرى الضريبه على ارباح كل منشأه مشتغله فى مصر"، وكذلك اشارت الفقره الثانيه من نفس الماده الى ان تخضع للضريبه ارباح المنشأه المشتغله فى مصر الناتجه من مباشره نشاط فى الخارج مالم يكن متخذا شكل منشأه مستقله٠

وتؤكد الفقره على خضوع ارباح الفروع التى بالخارج للضريبه مالم يكن هذه الفروع متخذه شكل منشآت مستقله٠

٣/٢/٥ خصائص الضريبه:-

فى ضوء دراسه المواد من ١٣- ٣١ من القانون يتضح ان هناك خصائص مميزه لتلك الضريبه هى:-

١- ضريبه مباشره تسرى على الاشخاص الطبيعيين:-

فهى تسرى على الممول دون ان يتمكن من نقل عبئها الى الغير، كما انها تسرى على الاشخاص الطبيعين وهم اصحاب المنشآت الفرديه والشركاء فى شركات الاشخاص، رغما عن ذلك فقد تم فرض هذه الضريبه على الاشخاص المعنويين، وفى حاله حصولهم على عموله او سمسره نتيجه توسطهم

فى عمليه شراء او بيع تطبيقا لنص الماده ٢٥ من القانون.

٢- ضريبه نوعيه تفرض على ناتج تفاعل راس المال والعمل معا:-

حيث تفرض على نوع معين من الدخل الناتج من ممارسه انشطه تجاريه او صناعيه [وفى بعض الاحيان انشطه زراعيه]، ورغما عن ذلك فقد فرض المشرع الضريبى على نتاج العمل وحده [العموله العارضه]، وعلى راس المال وحده [الشلق المفروشه]، كذلك حصه الشركاء الموصيين فى شركات التوصيه، فمصدر الايراد هو راس المال ومع ذلك تخضع للضريبه.

٣- ضريبه عينيه وشخصيه فى نفس الوقت:-

فهى ضريبه تنصب على الايراد الخاضع له الممول، والاصل فى الضرائب النوعيه انها ضرائب عينيه، ومع ذلك فان المشرع قد اضفى على هذه الضريبه صفه الشخصيه حيث اجاز ان يخصم من الربح الخاضع للضريبه اعفاء الاعباء العائليه فى ضوء حاله الممول.

٤- ضريبه سنويه:-

حيث يتضح من نص الماده ٢٣ من القانون ان تلك الضريبه تسرى على الارباح التى تحققت فى خلال سنه كامله وليست نتيجه كل عمليه على حده، ويتفرع من هذه الخاصيه استقلال السنوات الماضيه حيث تعامل كل سنه كوحده مستقله، والاصل ان تكون السنه الضريبيه متمشيه مع السنه الميلاديه، ومع ذلك فقد اجاز المشرع ان تكون هذه السنه متداخله بين سنتين ميلاديتين وذلك وفقا لمقتضيات النشاط الذى تمارسه المنشأه.

ورغما عن ذلك فقد خرج المشرع عن هذه القاعده فى حالات معينه هى:-

١- حاله توقف نشاط المنشأه او التنازل عنها [حيث تربط الضريبه على الارباح المحققه من بدايه الفتره حتى تاريخ التوقف]٠

٢- حاله بدء النشاط حيث يجوز ان تكون السنه الماليه مده اكثر من السنه [لاتتعدى السنتين]٠

٣- حاله السمسره او العموله العارضه [حيث تحجز الضريبه المستحقه على كل مبلغ يدفع على حده]٠

٤- فى حاله الخسائر المرحله حيث تنص الماده ٢٥ من القانون على حق الممول فى ترحيل الخسائر التى تتحقق فى احد السنوات لتخصم من ارباح السنه او السنوات التاليه [بحد اقصى ٥ سنوات]٠

٥- الارباح الناتجه عن صفقه واحده٠

وغنى عن البيان يجوز للمنشأه ان تطلب تغيير السنه الماليه بشرط وجود مبررات تقبلها المأموريه، حيث فى تلك الحاله يقدم الاقرار عن المده من اول الفتره حتى تاريخ التغير٠

٥- ضريبه تصاعديه:-

اصبح سعر الضريبه تصاعديا فى ظل ذلك القانون، حيث يتدرج السعر بالزياده كلما زاد وعاء الضريبه، مع ذلك فهناك استثناءات على ذلك السعر العادى حيث قرر المشرع السعر النسبى لعده حالات هى:-

- حاله التصرف فى العقارات حيث يكون السعر ٥٪ من اجمالى قيمه التصرف.

- حاله الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه من حدائق الفاكهه المنتجه او نباتات والنباتات العطريه حيث يكون السعر للمساحه التى لاتتجاوز ١٠ أفدنه مثل ضريبه الاطيان الزراعيه المقرره ومثلى نفس الضريبه بالنسبه للمساحات التى تزيد عن ذلك.

٦- تسير على أساس الاستحقاق:-

فالاصل ان لاتفرض الضريبه الا على الارباح التى تحققت بالفعل، وبناء على ذلك تعتبر الايرادات المستحقه التى تمت خلال فتره معينه ايرادا لها، ولهذه الفتره والمصروفات المتعلقه بهذه الفتره عبئا بغض النظر عن واقعتى التحصيل والسداد..

٧- ضريبه اقليميه:-

فهى تفرض على الارباح المحققه داخل حدود مصر بغض النظر عن موطن الممول وجنسيته، ويترتب على ذلك ان لاتسرى هذه الضريبه على ارباح المنشأت الموجوده بالخارج حتى لو كان يملكها المصريون او اجانب مقيمون فى مصر مادام لها كيان مستقل عن المنشأت الموجوده فى مصر.

٨- ضريبه تسرى على الارباح الحقيقيه الصافيه:-

حيث تتميز تلك الضريبه بانها تفرض على الارباح الصافيه السنويه، اى الايراد بعد خصم التكاليف اللازمه للحصول عليها، مع ذلك فقد تجاوز

المشرع أيضا عن تلك الخاصيه بالنسبه لبعض الحالات حيث قرر ان يكون وعاء الضريبه:-

كل مبلغ يدفع لاى شخص طبيعى على سبيل العموله او السمسره ولو كان دفعه عن عمل عارض، بدون اى تخفيض سواء لمواجهه التكاليف او لمقابله الاعباء العائليه [ماده ١٥ من القانون]٠

- اجمالى قيمه التصرف فى العقارات [ماده ١٩ من القانون]٠

٩- ضريبه تقوم على نظريه الاثراء فى تحديد الدخل الخاضع لها:-

حيث توسع المشرع فى مفهوم الدخل الخاضع لهذه الضريبه بحيث تشمل بجانب الارباح التى تنتج عن الاستغلال العادى لاوجه النشاط المختلفه، الارباح الرأسماليه الناتجه عن بيع اصول المشروع غير المخصصه اصلا للبيع او الناتجه من التعويض عن هلاك تلك الاصول او الاستيلاء عليها، بجانب ذلك تتضمن الربح العارض الذى يتحقق من عمليه تجاريه او صناعيه واحده، والارباح العارضه من عمليات السمسره والعموله٠

ومن نافله القول بان المشرع لم يفرق فى الخضوع للضريبه بين ماذا كان الربح المحقق الذى يخضع للضريبه كان ناتجا من اعمال مشروعه، أو أعمال غير مشروعة مثل ارباح الاتجار فى المخدرات والاعمال المخله بالاداب٠

٥/٣ تحديد وعاء الضريبه:-

ويتحدد وعاء هذه الضريبه بالفرق بين صافى الارباح الخاضعه للضريبه [الايرادات الخاضعه للضريبه والتكاليف واجبه الخصم] والاعفاءات المسموح بها٠

ويتضح من نص الماده ٢٤ من القانون ان صافى الربح الخاضع للضريبه يتحدد على اساس نتيجه الصفقه او نتيجه العمليات على اختلاف انواعها طبقا لاحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف.

كما نصت الماده ١٧ من القانون على سريان الضريبه على الارباح الناتجه من بيع اى اصل من الاصول الرأسماليه للمهن والمنشأت المنصوص عليها، وكذا الارباح المحققه من التعويضات نتيجه الهلاك او الاستيلاء على اى اصل من هذه الاصول سواء اثناء حياه المنشأه او عند انقضائها.

يتضح من النصين السابقين ان المشرع الضريبى قد اضطر للاخذ بطريقه وسط بين نظريه المصدر [حساب الاستغلال] ونظريه الاثراء [قاعده الميزانيه]، حيث من ناحيه اخضع للضريبه ارباح الاستغلال العادى للمنشأه وارباح كافه العمليات الفرعيه، ومن ناحيه اخرى اخضع للضريبه كافه الارباح الرأسماليه.

وفى جميع الاحوال يجب خصم التكاليف اللازمه للحصول على الارباح، حيث ان الضريبه تفرض على الربح الصافى. ولاغراض تحديد الارباح الصافيه يتعين تحديد الايرادات الخاضعه للضريبه والتكاليف واجبه الخصم.

١/٣/٥ الايرادات الخاضعه للضريبه:-

من النص السابق يتضح ان الضريبه تسرى على الارباح الناتجه من عمليات الاستغلال او المتاجره، العمليات الفرعيه او العرضيه والعمليات الرأسماليه على النحو التالى:-

أ- عمليات الاستغلال او المتاجره:-

وتعنى العمليات التى ترتبط بالنشاط الرئيسى للمنشأه او الشركه، ويطلق على الارباح الناتجه منها بارباح التشغيل او الاستغلال او المتاجره، طبقا لطبيعه هذه العمليات والتى تختلف من نشاط الى اخر- حيث تتمثل فى ناتج حساب التشغيل او المتاجره فى المنشآت الصناعيه، [بالفرق بين قيمه المبيعات بالاضافه الى قيمه مخزون اخر المده وبين قيمه المشتريات بالاضافه الى مخزون اول المده فضلا عن النفقات التى استلزمها عمليه صنع المنتج من مواد او اجور او تكاليف اخرى]، او ناتج حساب المتاجره فى المنشآت التجاريه [الفرق بين قيمه المبيعات بالاضافه الى قيمه المخزون فى نهايه العام وبين قيمه المشتريات بالاضافه الى قيمه المخزون فى بدايه المده]، او ناتج حساب الايراد او الاستغلال فى منشأت الخدمات مثل البنوك او شركات ووكالات السفر والسياحه [الفرق بين ايرادات السياحه وبين مصروفات السياحه]٠

ب- العمليات الفرعيه او الثانويه:-

وهى تلك العمليات التى ترتبط بنشاط المنشأه بشكل غير مباشر، ومن امثله تلك العمليات الفرعيه التى تخضع ارباحها للضريبه مايلى:-

١- ايرادات المنشاه من موجوداتها التى تدر عليها ايرادا مثل ايراد الاوراق الماليه او ايراد العقارات المبنيه او الاراضى [سمح المشرع فى الماده ٣٦ من القانون بخصم تلك الايرادات منعا للازدواج الضريبى لسابق خضوعها الى ضرائب نوعيه اخرى مثل الضريبه على القيم المنقوله او الضريبه العقاريه]٠

٢- المنح والاعانات التى تحصل عليها المنشأه:-

تخضع الاعانات التى تحصل عليها المنشأه بصفه منتظمه لمساعدتها على الانتاج او لتمكينها من منافسه السلع الاجنبيه للضريبه [اعانات الانتاج او التصدير]، اما اعانات سد العجز التمويلى التى تقدمها وزاره الماليه لبعض الجهات فانها تخرج بلا شك من الوعاء ومن امثله هذه الاعانات ماتدفعه وزاره الصحه للصيدليات التى تعمل خدمه ليليه [٢٤ ساعه]، او تلك التى يتم دفعها للمصدرين حتى تتمكن من منافسه المنتجات الاجنبيه.

٣- التعويضات التى تحصل عليها المنشاه بمناسبه مباشره نشاطها:-

ويتم التمييز بين نوعين منها الاولى تتمثل فى التعويضات نتيجه فقد او تلف احد الاصول الثابته او الاستيلاء عليها وهى تخضع للضريبه بمقتضى الماده ١٧ من القانون، والثانيه تعويضات لمقابله اضرار ناجمه عن عدم تنفيذ العقود او التأخير فى تنفيذها وهى تخضع للضريبه ايضا [فاذا حصلت شركه زاس للطيران على مبلغ تعويض من شركه دوجلاس ماكد ونالد بمقدار ٥ مليون جنيه نتيجه تأخير الشركه فى عقد الاتفاق ببناء طائرة بوينج فى الميعاد المقرر فان ذلك التعويض يخضع للضريبه بلاشك.

٤- الخصم المكتسب:-

وهو الخصم النقدى او خصم الكميه التى تحصل عليها المنشاه نتيجه تنفيذ اتفاقات معينه بينها وبين مورديها ويخضع ذلك الايراد للضريبه.

٥- الديون المعدومه المحصله:-

فاذا كانت مصلحه الضرائب قد سبق ان قامت باعدام اصل هذه الديون فى السنوات السابقه فان المبالغ المحصله منها تدخل دون شك فى وعاء هذه الضريبه.

٦- ارباح فروق العمله:-

حيث تخضع للضريبه الارباح التى تحققها المنشاه نتيجه عمليات تحويل العمله الاجنبيه.

٧- فوائد البيع بالتقسيط والفوائد المتصله بمباشره المهنه:-

وتخضع تلك الفوائد للضريبه على الارباح التجاريه حيث ان المشرع قد اعفاها من الخضوع الى الضريبه على القيم المنقوله طبقا لنص الماده ٤ من القانون.

٨- الارباح التى تحققها فروع المنشأه الموجوده بالخارج:-

تنص الفقره الثانيه من الماده ١٤ من القانون على ان تخضع للضريبه ارباح المنشآت المستقله فى مصر الناتجه من مباشره نشاط فى الخارج مالم يكن متخذا شكل منشأه مستقله، هذا ويمكن اعتبار الفرع فى

الخارج تابعا للمركز الرئيسى فى مصر اذا كان التعامل مع الفرع يتم باسم المركز الرئيسى ولحسابه ويصب فى ذمه المركز الرئيسى وكل ماينشأ من حقوق او التزامات نحو الغير فى الخارج من جراء تعامل ذلك الفرع، ويمكن اعتبار الفرع فى الخارج تابعا للمركز الرئيسى فى مصر اذا كان المركز الرئيسى يتحمل المصروفات العموميه التى ينفقها الفرع واذا كان الفرع يقوم ببيع منتجات يقوم المركز الرئيسى فى مصر بانتاجها .

٩- ايراد بيع مخالفات:-

وهو الايراد الناتج من ملحقات الانتاج [مثل نشاره الخشب او قصاصات الاقمشه او الصاج ..الخ]، وكذلك يدخل ضمن ذلك الايراد بيع المواد المستغنى عنها مثل بعض المهمات بالمخازن او كسر الاخشاب او مخلفات الانتاج او الفوارغ الزجاجيه او المعدنيه او الخشبيه.

ج- العمليات الرأسماليه:-

ويقصد بها التصرفات التى تتعلق براس المال وعلى وجه الخصوص الاصول الثابته سواء كانت ماديه كالعقار او الالات او معنويه كشهره المحل.

ولايقتصر التصرف بالبيع فحسب وانما ايضا اى صوره من صور التصرف مثل تقديم بعض او كل موجودات المنشاه كحصه عينيه فى منشاه اخرى [وباستثناء الشركات المساهمه كما سبق الاشاره] او اجراء عمليه مقايضه باستبدال اصول باصول قد تكون اكثر كفاءه منها].

ويتحدد ربح تلك التصرفات بالفرق بين قيمه البيع او التعويض والرصيد الدفترى للاصل فى تاريخ فقده او تلفه او الاستيلاء عليه، ويشترط فى جميع الاحوال للخضوع الى الضريبه ان تتحقق تلك الارباح الناتجه من الزياده فى قيمه اصول المنشاه بالتصرف فيها فلا يجوز ان تفرض الضريبه على الزياده الحسابيه او الورقيه الدفتريه فى قيمه اصول المنشاه عند اعاده تقويمها مع بقاءها مملوكه المنشأه، ولكنها تخضع للضريبه اذا كانت نتيجه انضمام او انفصال شريك.

٥/٣/٢ قياس التكاليف الواجبه الخصم:-

اوضحت الماده ٢٤ من القانون بيان التكاليف الواجبه الخصم من اجمالى الايرادات، ولم تحدد الماده المقصود بالتكاليف بل اوردت امثله لعدد من بنود هذه التكاليف الواجبه الخصم.

ومن هنا تظهر اهميه تحديد معنى كلمه تكاليف والشروط الواجب توافرها فى النفقه حيث تعد تكلفه يمكن خصمها من الربح الاجمالى.

٥/٣/٢/١ تعريف التكاليف:-

ادى عدم تحديد معنى النفقه الى اجتهاد الفقه فى القيام بهذه الدور، حيث ذهب اتجاه الى تفسير معنى التكاليف بانها المبالغ التى تنفقها المنشأه وتكون لازمه للحصول على الربح وحفظه، وينتقد ذلك الراى على اساس انه يؤدى الى تضييق نطاق التكاليف والمصروفات رغما عن تحديد النشاط التجارى او الصناعى يقضى بتحمل المنشاه ببعض

النفقات التى لاتعتبر لازمه لانتاج الربح مثل الخساره عموما [١٤٤]٠

فى حين يرى اتجاه اخر ان التكاليف تشمل كل نفقه يرتبط وجودها بوجود المنشاه وتنفق فى سبيل مصلحتها حتى اذا لم تكن هذه النفقه مباشره نحو الحصول على الربح او المحافظه عليه، ويتميز ذلك الاتجاه بتوسيعه لمفهوم ومضمون التكاليف [١٤٥]؛

ويتجه راى ثالث الى القول بان التكاليف تتضمن جميع المبالغ التى ترتبط بشكل وثيق بالنشاط التجارى او الصناعى للمنشأه او التى يرجع الاصل فيها مباشره الى مزاوله الحرفه او المهنه ويتميز هذا المفهوم بانه اوسع من المفهومين السابقين٠

وبتتبع التعاريف المختلفه للكتابات لمفهوم التكاليف واجبه الخصم يتضح عدم وجود تعريفات محدده، وانما هناك شروط يمكن الاشاره اليها، حيث يمكن ان تكون النفقه تكليفا ومن ثم يمكن خصمها من اجمالى الايراد للحصول على الربح الصافى٠

٢/٢/٣/٥ الشروط التى يجب توافرها فى التكاليف واجبه الخصم:-

يرى المؤلف انه حتى يتم تحديد مفهوم ومضمون ادق للتكاليف وطبيعتها يتعين ابراز الشروط التى يجب توافرها فى التكاليف التى يجب خصمها من اجمالى الارباح على النحو التالى:-

١- ارتباط التكلفه بنشاط واعمال المنشاه:-

اى لزوم التكاليف للاستغلال وتحقيق الربح والمحافظه عليه، فاذا كان المصروف متعلق بخدمه مصالح صاحب او اصحاب المنشأه فانه يعد

استعمالا للارباح وليس تكليفا عليها [مثل اقساط التأمين على صاحب المنشاه]، واذا كان المصروف مشتركا يتعين تحديد نسبه ارتباطه بالمنشاه وخصم تلك النسبه كمصروفات واجبه الخصم [من امثله ذلك مصروفات السياره حيث جرى العرف على استبعاد ثلث هذه المصروفات مقابل الاستخدام الشخصى]٠

وقد نصت الماده ٢٤ من القانون على بعض المصروفات التى تعتبر تكاليف بشكل صريح [مثل قيمه الاستهلاك الحقيقيه وايجار العقارات التى تشغلها المنشأه]٠

٢- ثبوت الواقعه المنشاه للتكاليف:-

اى يجب ان تكون التكاليف حقيقيه ومؤكده، فلا يعتبر تكليفا على الربح الا المبلغ الذى يمثل نفقه مؤكده، ومن ثم لايجوز خصم النفقات الاحتماليه بتعبير اخر يجب ان يكون المصروف قد تم بالفعل سواء تم سداده او كان مستحق السداد٠

اما المحتمل من التكاليف فلا يجوز خصمها مثل الاحتياطات او المخصصات التى تكون لتدعيم المركز المالى او لمقابله خسائر محتمله الدفع مستقبلا٠

وقد نصت الماده ٢٤ من القانون من البند السادس على ان "المبالغ التى تأخذها المنشأه والتى تعد لتغطيه خساره من ارباحها لتغذيه الاحتياطات على اختلاف انواعها لتغطيه خساره محتمله لاتخصم من مجموع الارباح التى تحسب عليها الضريبه٠

٣- يجب ان تكون التكاليف من قبيل نفقات الاستغلال العاديه وليست من قبيل المصروفات الرأسماليه:-

نفقات الصيانه والاصلاح تعتبر مصروفات استغلال لانها تؤدى الى زياده الانتاج والمحافظه عليه، اما المصروفات الرأسماليه التى تصرف للحصول على اصل ثابت فان منفعتها تمتد لعده سنوات من ثم لايعتبر ضمن التكاليف الواجبه الخصم سوى قسط الاستهلاك السنوى الخاص بهذا الاصل.

٤- ان تكون المصروفات مؤيده بالمستندات الخارجيه الا فى الحدود المعقوله التى تتفق مع طبيعه مصروفات النشاط.

٥- ارتباط التكاليف بالسنه الضريبيه:-

ويرتبط هذا الشرط بأساس الاستحقاق وما يتبعه من قاعده استقلال السنوات الضريبيه، وتأسيسا على ذلك لايعتبر من التكاليف واجبه الخصم المصروفات التى يدفعها الممول فى سنه معينه وتكون متعلقه بسنه سابقه او لاحقه، على الرغم من ذلك فقد خرج المشرع عن قاعده استقلال السنوات الضريبيه حينما اجاز ترحيل الخسائر المتعلقه بسنه معينه الى سنه او سنوات تاليه.

٦- لايشترط ان تكون التكلفه مشروعه طالما تم اخذ الايراد غير المشروع فى الحسبان.

٣/٢/٣/٥ التكاليف واجبه الخصم الوارده صراحه فى القانون:-

اشارت الماده ٢٤ من القانون الى خصم التكاليف اللازمه للنشاط وفقا للقواعد التى سيرد تفصيلها فيما بعد، وعلى وجه التحديد فقد حددت الماده ثمانيه انواع من التكاليف على سبيل الحصر وتعتمد بنود التكاليف الثمانيه على انها متصله بالنشاط ولازمه لها كما انها تدفع فى سبيل الحصول على الربح والمحافظه عليه.

وحتى يجب ان تتعلق التكاليف بالسنه الضريبيه تأسيسا على قاعده سنويه ضريبيه ووحده السنه الماليه للممول بغض النظر عن المقدمات والمستحقات لهذه التكاليف، من ثم يستبعد التكاليف التى ليس لها علاقه بالاستغلال او التكاليف التى تعد فى حكم استعمالات الربح كالزكاه مثلا.

فيما يلى عناصر التكاليف المنصوص عليها صراحه فى الماده ٢٤ من القانون:-

١- الايجـــار:-

يقضى البند [١] من الماده [٢٤] بان تخصم من الايرادات قيمه ايجار العقارات التى تشغلها المنشأه سواء مملوكه لها او مستأجره ويتم تحديد قيمه الايجار على النحو التالى:-

١- فى حاله ماذا كانت المنشأه تستأجر العقار الذى تشغله من الغير، يتم خصم الايجار طبقا للقيمه الايجاريه للعقار المحدده طبقا لعقد الايجار.

٢- فى حاله ماذا كانت المنشأه تزاول نشاطها فى عقارات مملوكه لها فى هذه الحاله يتم خصم مقابل القيمه الايجاريه المتخذه أساسا لربط العوائد،

اما اذا كانت تلك العقارات تقع فى منطقه لاتخضع الأملاك المبنيه فيها للضريبه على العقارات المبنيه، ولم تكن الضريبه قد ربطت بعد فتكون القيمه المعادله لمقابل القيمه الايجاريه المسموح بخصمها على اساس ايجار المثل·

وفى حاله عدم وجود ايجار مثل اصدرت المصلحه تعليماتها بان يكون تحديد القيمه الايجاريه بواقع ٤ر٦٪ من تكلفه الارض والمبانى مقابل الاستهلاك من راس المال المستغل فى الارض والمبانى بغض النظر عما دخل من تعديلات نتيجه خصم الاستهلاكات·

وقد قصد المشرع من ذلك المساواه فى قياس الربح الخاضع للضريبه، ومراعاه العداله الأجتماعيه فى تحديد وعاء الضريبه لكافه الممولين سواء كانت تمتلك العقار الذى تزاول فيه نشاطها او مستأجره من الغير·

على ان المعالجه الضريبيه السليمه للقيمه الايجاريه للعقارات التى تشغلها المنشأت، تقتضى عدم ادراج هذه القيمه ضمن المصروفات بالدفاتر وانما تخصم فى الربح النهائى عند اعداد الاقرار الضريبى [نموذج ١٤ ضرائب]·

٢- الاستهلاكات:-

يقضى البند [٢] من الماده [٢٤] من القانون "بانه يعد من التكاليف الاستهلاكات الحقيقيه التى حصلت فى دائره مايجرى عليه لعمل عاده طبقا للعرف وطبيعه كل صناعه او تجاره او عمل من التكاليف التى يتم خصمها من الايرادات

الخاضعه للضريبه" .

ويمثل الاستهلاك القيد المحاسبى الذى يجرى لاثبات استقطاع جزء من ايرادات المنشأه سنويا لمقابله النقص التدريجى الذى يصيب قيمه اصل من اصولها نتيجه الاستخدام والتقادم، وليس الغرض من الاستهلاك هو اعاده تكوين راس المال الذى يبدأ به المشروع الى حالته الاولى فقط وانما هو مقابله الايرادات بالنفقات الملتصقه بها ومنها ماساهم به ذلك الجزء الهالك من راس المال فى هذه النفقه·

والاستهلاك له انواع عديده اهمها الاستهلاك العادى والاستهلاك الاضافى·

الاستهلاك العادى:-

وهو عباره عن استهلاك الاصول الماديه مثل المبانى والالات والعدد والاثاث والتركيبات المختلفه، بالاضافه الى استهلاكات الاصول المعنويه مثل براءات الاختراع والشهره ويطلق على هذين النوعين اصطلاح الاستهلاك الصناعى،[١٤٦] والذى يختلف عن الاستهلاك المالى الذى تقوم به المنشأه اثناء حياتها لسداد قيمه راس المال او قيمه ماعليها من ديون، ومن الطبيعى ان ذلك النوع من الاستهلاك لايعتبر ضمن التكاليف واجبه الخصم الا فى حالات شركات الامتيار التى تلتزم بتسليم موجوداتها الى السلطه التى سبق وان منحتها الامتيار فى نهايه مدته بدون تعويض، وفى تلك الحاله لايجوز خصم اقساط اخرى نظير الاستهلاك الصناعى الا بمقدار مايلزم لتحديد الالات والمهمات اثناء مده الامتياز، وقبل تحديد حساب الاستهلاك يشير المؤلف الى حقيقه هامه وهى ان الاستهلاك، واجب على الممول والزام عليه وليس حق ان شاء اجراه وان شاء لم يجريه[١٤٧].

وهناك قواعد معينه لحساب الاستهلاك هي:-

١- ان يتم تحديد قسط الاستهلاك اما على اساس القسط الثابت او المتناقص.

٢- يتم حساب قسط الاستهلاك السنوى على اساس تقدير مده معينه لصلاحيه كل اصل.

٣- يتم تحديد وتوزيع قيمه الاصل على هذه المده المقرره.

٤- وضعت المصلحه نسبه استهلاك فى تعليماتها لمجرد الاسترشاد بها، حيث يجوز الخروج عنها اذا ماثبت الدليل مخالفتها لواقع المنشأه.

٥- يجب تحديد تاريخ بدء الاستهلاك من تاريخ التركيب والتجهيز للاستعمال بالنسبه للالات والعدد، اما المبانى فتحسب من تاريخ اعدادها للاستخدام طبقا لتعليمات مصلحه الضرائب رقم [٢٥] فى ١٦/١١/١٩٨١.

ب- الاستهلاكات الاضافيه:-

يقضى البند رقم [٣] من الماده [٢٤] من القانون على ان "يعتبر من بنود التكاليف واجبه الخصم ٢٥٪ من تكلفه الالات والمعدات الجديده التى تشتريها المنشأه او الشركه لاستخدامها فى الانتاج وذلك بالاضافه الى الاستهلاكات المنصوص عليها فى الفقره السالفه".

شروط الاهلاك الاضافي:-

والحكمه من ذلك النص هو تشجيع المنشأت على الاستمرار عن طريق تجديد الاتها ومعداتها باستمرار مع زياده انتاجها، فسمح المشرع لها بخصم

اهلاك اضافى من الايرادات بالشروط التاليه:-

- ان يتم احتساب الاستهلاك الاضافى للالات والمعدات الانتاجيه فقط، لدى منشأت صناعيه او انتاجيه فقط، ولاينصرف ذلك الى شركات خدميه او تجاريه٠
- ان تكون هذه الالات والمعدات مشتراه، فلا يسمح بالخصم اذا كانت مصنعه بمعرفه الشركه٠
- يجب ان تكون هذه الالات والمعدات جديده، حيث لايسرى الخصم بالنسبه للالات المستعمله٠
- ان يحسب الاستهلاك الاضافى اعتبارا من تاريخ الاستخدام الفعلى فى الانتاج لامن تاريخ الشراء او التركيب٠
- ان يسمح بخصم الاهلاك الاضافى لمده واحده فى السنه التى استخدمت فيها الالات٠
- ان يكون لدى المنشأت حسابات منتظمه وفقا للماده [٣٦] من القانون٠

معالجه الاهلاك الاضافى:-

ثار خلاف كبير حول معالجه الاستهلاك الاضافى ولتوضيح ذلك يفترض ان احد المنشأت قامت بشراء اله جديده فى بدايه احدى السنوات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه واستخدمت بالفعل فى الانتاج، وان معدل الاهلاك العادى لها ٥ر١٢٪ سنويا٠

ففى هذه الحاله يتضح ان

- قيمه الاهلاك العادى للاله= ١٠٠٠٠ x ٥ر١٢٪ = ١٢٥٠ جنيه

قيمه الاهلاك الاضافى = ١٠٠٠٠ x ٢٥٪ = ٢٥٠٠ جنيه.

وهناك رأيان حول كيفيه معالجه الاهلاك الاضافى:-

أ- الرأى الاول: يستنزل الاهلاك الاضافى من القيمه الدفتريه للاصل:-

وطبقا لذلك تبلغ قيمه تكاليف الاهلاك واجبه الخصم مبلغ ٣٧٥٠ جنيه [١٢٥٠+٢٥٠٠] وحيث يتم استبعاد ذلك المبلغ من القيمه الدفتريه للاصل لتصبح القيمه الخاضعه للاهلاك فى السنه الثانيه مبلغ ٦٢٥٠ [١٠٠٠٠ -٣٧٥٠].

ب- الـراى الثانـى:

اعتبار الاهلاك الاضافى تكلفه من وجهه النظر الضريبيه حيث يخصم من الارباح التى تحققها المنشأه فى الاقرار [نموذج رقم ١٤ ضرائب] وحيث لايكون لذلك الاجراء اى تأثير على القيمه الدفتريه للاصل.

وطبقا لذلك تعتبر التكاليف واجبه الخصم فى السنه مبلغ ٣٧٥٠ جنيه [١٢٥٠+٢٥٠٠]، ولكن لاتستنزل تلك القيمه من القيمه الدفتريه للاصل، وبالتالى تكون القيمه الخاضعه للاهلاك فى السنوات التاليه ٨٧٥٠ جنيه [١٠٠٠٠ -١٢٥٠].

وقد قررت الجمعيه العموميه لمجلس الدوله الى اخذ الراى الاول، * حيث انتهت فى فتواها الى ان الاستهلاك الاضافى يتم خصمه من تكلفه

الالات والمعدات الجديده وليس من صافى الربح الخاضع للضريبه، وقد استندت فى ذلك الى نص الماده ٢٤ من القانون على اعتبار ان ذلك الاهلاك يحقق ميزه للممول هو تخفيف عبء الضريبه عنه فى سنه الشراء بخصم الاستهلاك الاضافى والعادى معا فى ذات السنه، وبالطبع فان مصلحه الضرائب تأخذ بذلك الراى وهذه الفتوى.

ويتفق المؤلف مع البعض فى ان الراى الثانى هو الارجح ولابد ان تأخذ به مصلحه الضرائب، حيث ان الفقره الثانيه من الماده ٢٤ من القانون تنص على الاستهلاك الحقيقى، فاذا كان هذا الاستهلاك هو الذى يعتبر من التكاليف سواء عند تحديد للربح المحاسبى، او تحديد الربح الخاضع للضريبه، حيث انه يمثل نقصا فى قيمه الاصل الذى استخدم فى الانتاج من ثم فانه يمثل جزء من تكلفه الانتاج.

اما المبلغ الذى يعادل ٢٥٪ من قيمه الاصل والذى عبر عنه المشرع بالاستهلاك الاضافى لايمكن ان يكون استهلاكا حقيقيا، وبالتالى فانه لايعبر عن نقص فى قيمه العدد والالات ولايمثل جزءا من التكلفه، فهو فى واقع الامر ميزه اعطاها المشرع للمنشآت، ومن ثم فمن الاحرى الا يتم خصم هذا الاستهلاك من قيمه الاصل، واعتبار ذلك الاهلاك من التكاليف الضريبيه فقط حكمه حكم الايجار الضمنى، بحيث لايتم التأثير على القيمه الدفتريه للاصل.

٣- الضرائـــب:-

تنص الماده [٢٤] فى البند الرابع على ان تعد من ضمن التكاليف

الواجبه الخصم الضرائب التى تدفعها المنشأه ماعدا الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

ويتضح من هذا النص ان الضرائب تعد تكليفا على الدخل، وازاء عموميه ذلك النص فان كافه الضرائب التى تدفعها المنشأه سواء اكانت مباشره ام غير مباشره تخصم من الارباح الاجماليه، ومن المتفق عليه ان الرسوم- برغم عدم ذكر النص لها تعد مثل الضرائب تكليفا على الدخل .

ويشترط لخصم الضرائب والرسوم ان تكون متصله بعمل المنشأه ولازمه لانتاج الربح، وتطبيقا لذلك تعتبر الضرائب الاجنبيه التى تتحملها المنشأه وتدفعها بسبب نشاطها التجارى والصناعى تكليفا على الدخل حتى ولو لم يوجد مقابل لها فى مصر ولاتتحمل بها المنشأت المصريه[١٤٨].

وجدير بالبيان فان الضرائب الشخصيه كالضريبه العامه على الدخل والضريبه على التركات والضريبه على المرتبات لاتعتبر من التكاليف الواجبه الخصم لانها ليست عبئا على المنشأه، مع ذلك اذا تحملت المنشأت الضريبه على المرتبات نيابه عن موظفيها، فان ذلك يعتبر مجرد زياده اضافيه فى المرتبات او ميزه نقديه اضافيه، وبالتالى تعتبر من التكاليف الواجبه الخصم مع مراعاه حساب الضريبه على المرتبات.

٤- التبرعات والاعانات:-

تنص الماده ٢٤ فى بندها الخامس انه يعد فى حكم التكاليف:-

١ـ التبرعات المدفوعه للحكومه ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامه، لتشجيع الافراد على مساعده الجهاز الادارى للدوله بغض النظر عما اذا كانت نتيجه العمليات ربحا او خساره، فهى تخصم بالكامل ايا كان مقدارها، وتجدر الاشاره الى ان الزكاه المدفوعه لبنك ناصر تعتبر بالكامل من قبيل التكاليف الواجبه الخصم تطبيقا للتعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب.

٢ـ التبرعات والاعانات المدفوعه للهيئات الخيريه والمؤسسات الاجتماعيه المشهره المصريه طبقا لاحكام القوانين المنظمه لها، وكذلك التبرعات المدفوعه لدور العلم والمستشفيات الخاضعه للاشراف الحكومى، وهذه التبرعات تخصم بما لايجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافى اى يشترط ان تحقق المنشأه ربحا حتى يسمح بخصم هذه النسبه منه او التبرعات المدفوعه فعلا ايهما اقل.

ولايجوز تكرار الخصم لذات التبرعات من وعاء اى ضريبه اخرى، واذا جاوزت هذه التبرعات نسبه ٧٪ من صافى ربح المنشأه يجوز خصم هذه الزياده من اوعيه الضرائب الاخرى.

يرى المؤلف بان الاحرى على المشرع عدم قياس تلك التبرعات على ارباح المنشأه الصافيه لصعوبه تعرف المنشأه على ارباحها وخسائرها الا فى نهايه السنه، ومن ثم لايمكن ان تتنبأ بها عند مقارنتها وقيامها بالتبرع حتى تزيد او تنقص منه فى حدود نسبه ٧٪، ولذلك فمن الافضل ربط هذه الضريبة والتبرعات برقم الاعمال وباطلاقها بدون حد اقصى (١٤٩).

٥- المخصصات والاحتياطات:-

المخصصات هي تلك المبالغ من الايرادات التى تخصصها المنشأه لمواجهه النقص فى قيمه الاصول او لمواجهه خساره معينه مؤكده الحدوث وغير محدده المقدار، اما الاحتياطات فهى جزء من الارباح يتم تكوينه لمواجهه خساره محتمله او لتدعيم المركز المالى للمنشأه، ومن ذلك يتضح ان المخصص تكلفه على الايراد ويجب خصمها سواء تحقق ربح او خساره، اما الاحتياطى فهو مجرد توزيع للربح المحقق.

بوجه عام يسمح المشرع الضريبى بخصم المخصصات من وعاء الضريبه، بشرط ان تكون لمواجهه خسائر او اعباء ماليه معينه مؤكده الحدوث وغير محدده المقدار وان تكون مقيده فى حسابات المنشأه وان تستخدم فى الغرض الذى خصصت من اجله تطبيقا لنص الماده [٢٤] فى مادته السادسه من القانون.

واذا كان المشرع بدأ يتقبل الاوضاع المحاسبيه المتعارف عليها الا انه وضع حدا أعلى لما يسمح بخصمه على شكل مخصصات وهو ٥٪ من الربح السنوى الصافى، فلو حققت المنشأه خساره فلا يسمح لها بحساب اى مخصصات ضمن التكاليف.

ويرى المؤلف بانه من الاحرى على المشرع ان تعتبر المخصصات ضمن التكاليف الواجبه بدون قيد او شرط طالما كان هناك سبب جدى فى تكوينها وحسابها، ومع عدم تعليق حساب تلك المخصصات على تحقيق الارباح.

اما الاحتياطات فقد اكد المشرع على عدم خصم ايه مبالغ من الارباح تأخذها المنشأه منها لتغذيه الاحتياطات على اختلاف أنواعها سواء لتغطيه خساره محتمله او لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثه شهور فى السنه كما جاء فى البند السادس من الماده ٢٤ من القانون·

٦- أقساط التأمين الاجتماعي:-

يقضى البند [٧] من الماده [٢٤] من القانون بخصم من الايرادات اقساط التأمين الاجتماعى المقرره على صاحب المنشأه لصالح العاملين ولصالحه والتى يتم اداؤها للهيئه العامه للتأمين والمعاشات·

وعلى ذلك لايدخل ضمن التكاليف اقساط التأمين الاجتماعى المقرره لصالح العاملين، والتى يتحملها العاملون انفسهم، ويلاحظ ان المشرع لم يأخذ باساس الاستحقاق فى تلك التكلفه التى تقرر على صاحب المنشاه لصالح العاملين او لصالحه، وانما بالاساس النقدى حيث استخدم كلمه الاداء بدلا من الاستحقاق·

وقد استثنى المشرع خصم حصه صاحب العمل المستحقه للتأمين الاجتماعى لصالح صاحب العمل رغما ان ذلك يعد من قبيل استعمال الربح، الا انه قصد بذلك تشجيع نظام مظله التأمينات الاجتماعيه لكى يمتد لاصحاب الاعمال انفسهم ضد كوارث الزمن من جهه، ومن جهه اخرى لتغذيه نظام التأمين داخل حدود الجمهوريه·

٧- المبالغ المستقطعه لحساب صناديق التوفير او الادخار او المعاش او غيرها:-

عملا بالبند [٨] من الماده [٢٤] من القانون تعتبر من التكاليف التى يتم خصمها من الايرادات هذه المبالغ ومن ثم تعتبر تكليفا تخصم من الارباح ماتدفعه المنشأه لحساب هذه الصناديق او لاحداها لمصلحه موظفيها متى توافرت الشروط التاليه بغض النظر عن خضوع المنشأه لنظام التأمين الاجتماعى او عدم خضوعها:-

١- ان يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحه او شروط خاصه منصوص فيها على ان ماتؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأه نهايه الخدمه او المعاش.
٢- ان يكون هذا النظام وامواله منفصله او مستقله عن اموال المنشأه.
٣- ان تستثمر هذا الاموال لحساب النظام.
٤- الا تزيد قيمه المبالغ المستقطعه السالفه الذكر على ٢٠٪ من مجموع مرتبات واجور العاملين، فان زادت على ذلك لايعد مقدار الزياده من التكاليف الواجبه الخصم وتضاف الى ارباح المنشأه.

٤/٢/٣/٥ التكاليف الاخرى واجبه الخصم التى لم ترد بالقانون:-

بخلاف مانصت عليه الماده [٢٤] من القانون هناك عده تكاليف اخرى واجبه الخصم اهمها مايلى:-

١- المرتبات والاجور:-

تتطلب المعالجه الضريبيه لذلك البند التمييز بين مرتبات واجور العاملين بالمنشأه من مرتب صاحب المنشأه او اسرته ومرتب الشريك الموصى فى شركات التوصيه، ومرتبات واجور العاملين بالمنشأه. وتعتبر من التكاليف واجبه الخصم مهما تعددت صورها او طريقه دفعها ويدخل ضمن هذه التكاليف ايضا المزايا العينيه التى يستفيد بها العاملون وكذلك الاجور الاضافيه عن الساعات الاضافيه التى تؤديها هؤلاء العاملون.

كذلك المكافأت التى تمنحها المنشأه فى حدود مرتب ثلاثه شهور فى السنه فاذا زادت عن ذلك فان الزياده لاتعتبر من التكاليف، ويقصد بالمرتب هنا المرتب الاصلى مضافا اليه علاوه غلاء المعيشه.

وهناك بعض الاجور والمرتبات والمكافأت لاتعد من ضمن التكاليف مثل الاجور والمرتبات ذات الطبيعه الرأسماليه، لانها تعد من تكاليف الاصول.

- مرتب صاحب المنشأه واقاربه:-

لايعتبر مرتب الشريك المتضامن من قبيل التكاليف، حيث ان الضريبه تفرض على نتاج راس المال والعمل لهذا الشريك وهذا المرتب توزيعا لذلك النتاج وليس عبئا عليه، اما مرتب ابن صاحب العمل او اقاربه فيعتبر من التكاليف الواجبه الخصم بشرط ان تكون فى حدود مرتبات المثل وان يقابلها عمل فعلى.

اما مرتب الشريك الموصى فهى فى حكم مرتبات الموظفين او العاملين، حيث يعتبر من ضمن التكاليف الواجبه الخصم طالما كانت فى حدود مرتبات المثل وان يقابلها عمل فعلى.

٢- الاكراميات والضيافه:-

وتقضى مصلحه الضرائب بان الاكراميات تعتبر من ضمن التكاليف التى يجوز خصمها من الارباح حيث انها وثيقه الصله بتحقيق الايرادات، ويشترط الا تزيد عن ٣٪ من رقم الاعمال، ويجب التأكد من ان تلك المصروفات مناسبه ومتمشيه مع طبيعه النشاط وماجرى العرف عليه لجلب العملاء واداء الخدمات. بالاضافه الى ذلك التحقق من ان هناك جديه فى صرفها، ولاشك انه من الصعب تحقيق ذلك شرط لعدم وجود مستندات خارجيه تؤيد صرف الاكراميات، والامر متروك للفاحص فى كل حاله او طرف على حده.

٣- العمــولات:-

تطلق العمولات عاده على مايلى:-

أ- عمولات يتقاضاها العاملون بالمنشأت مثل عموله الشراء وعموله المبيعات وهذه العمولات تعتبر جزءا متمما للاجر وتخضع لضريبه المرتبات.

ب- عمولات مدفوعه للشركاء المتضامنين وهذه العمولات لاتعتبر من التكاليف الواجبه ويجب اضافتها الى انصبتهم الخاضعه للضريبه وعلى الارباح التجاريه والصناعيه.

ج- عمولات تدفع للغير ممن لهم سجل تجارى، فيراعى اخطار مأموريات

الضرائب المستحقه عما حصلت عليه كل منشأه من عمولات.

د- عمولات مدفوعه لاشخاص ليس لهم سجل تجارى، فيراعى فى اخطار المأموريات استقطاع الضرائب المستحقه على هذه العموله- ضريبه الارباح التجاريه-باعتبار ان تلك العموله عموله عارضه تخضع لنص الفقره الثانيه والثالثه من الماده ١٥ من القانون ويربط فورا على هذه العموله باسم الشركه اذ يعتبر دافع العموله ومستحقيها متضامنين فى سدادها.

وعلى انه يجب ان يلاحظ ان تلك العمولات التى تدفع لمستفيد من لم يذكر اسماءهم، فان هذه العمولات تعامل معامله الاكراميات اذا ثبتت جديه التصرف.

٤- الديون المعدومه:-

تعتبر تلك الديون من التكاليف واجبه الخصم، بحيث يثبت للمصلحه تحقق اعدامها، ويشترط ايضا ان تكون المنشأه قد اتخذت اجراءات المطالبه القضائيه واستحاله تحصيل تلك الديون بسبب افلاس المدين او مغادرته للبلاد دون ان يكون له اموال او وفاه المدين دون تركه او تنازل الدائنين عن جزء من ديونهم.

ويجب ان يكون الدين قد اعدم فعلا بدفاتر المنشأه اى اقفل حساب المدين نهائيا، وفى حاله وجود مخصص ديون معدومه فان هذا الدين يقفل فى حساب المخصص فاذا زادت الديون المعدومه عن المخصص فان هذه الزياده تقفل فى حساب الأرباح والخسائر.

فاذا بلغت الديون خلال احد السنوات ٤٠٠٠ جنيه وكان مخصص الديون المعدومه ٣٠٠٠ جنيه فان رصيد المخصص يستخدم بالكامل فى تغطيه ال٣٠٠٠ جنيه وتبقى بعد ذلك من هذه الديون ١٠٠٠ جنيه يحمل به حساب الارباح والخسائر مباشره، ويجب ان يلاحظ ان مصلحه الضرائب لاتجيز خصم الديون المشكوك فيها لأنها لم تصبح بعد فى حكم الخساره المؤكده ويتعين ردها للوعاء [الا فى حدود ٥٪ فى حاله وجود صافى ربح]٠

٥- التعويضات والغرامات والمصروفات القضائيه:-

وتعتبر هذه المصروفات من التكاليف واجبه الخصم بشرط ان تكون ذات صفه ايراديه ومتعلقه بنشاط المنشأه وان لاتكون متعلقه بمخالفات قضائيه اولها صفه الشخصيه، مثل غرامات مخالفه التسعيره او الغش التجارى وكذلك مصروفات القضايا المرتبطه بها٠

وتقضى تعليمات المصلحه بانه قد استقر الراى على ان اتهام الممول فى امر متعلق باداره المنشأه ومتصلا بعمل من اعمالها، واضطر الممول فى سبيل دفع هذا الاتهام عن نفسه وعن سمعه المنشأه الى توكيل محام ودفع اتعابه له، وقضى ببراءته فان تلك الاتعاب وتلك المصروفات تعد تكليفا على الربح٠

على ان المصروفات القضائيه التى تصرف على اصل من الاصول الثابته فانها تعتبر من المصروفات ذات الصفه الرأسماليه ويتعين اضافه

قيمتها للاصل وتخضع لقواعد الاستهلاك اذا كان الاصل قابلا للاستهلاك٠

٦- الفوائد المدينه:-

تعتبر من التكاليف الواجبه الخصم فوائد الديون المستحقه للغير اما الفوائد على رؤوس الاموال او على حساباتهم الجاريه فانها لاتعتبر من التكاليف بل تعتبر توزيعا للربح، وبالتالى تخضع للضريبه، وكذلك فائده القرض المقدم من احد الشركاء لايعد من التكاليف ويعتبر توزيعا للربح ويخضع للضريبه تطبيقا لنص الماده ٢٧ من القانون٠

وبالنسبه للشركاء الموصيين فان الفائده على مايقدمونه من قرض او على رؤوس اموالهم او على حساباتهم الجاريه الدائنه تعتبر من التكاليف مثلها فى ذلك مثل المرتبات التى قد تتقرر لهؤلاء الشركاء٠

٧- مصروفات الاعلان:-

قد يتخذ الاعلان شكل حمله اعلاميه مستمره لفترات طويله [سواء فى التليفزيون او الجرائد] فهى بذلك تعتبر فى حكم المصروفات الايراديه المؤجله وتوزع على عدد من السنوات مابين ثلاثه الى خمسه سنوات، وقد تستمر المنشأه فى برنامج الاعلان عن المنشأه او عن السلعه لعده فترات محاسبيه لذلك فانه يمكن اعتبار مصروفات الاعلان التى يتم على مدار السنه حمله اعلانيه ثم مصروفات الاعلان التى تتم فى السنه التاليه تعتبر هى الاخرى حمله اعلانيه مستقله وكل منها يمكن استهلاكها على عدد من السنوات٠

وهناك نوع اخر من الاعلان وهو الاعلان باللافتات الكهربائيه واللوحات المعدنيه والخشبيه وهى تعتبر من المصروفات الرأسماليه وتخضع للاستهلاك السنوى.

وقد يكون مصروف الاعلان دوريا، من ثم يتم اعتماده ضمن التكاليف فى السنه التى تم الصرف فيها.

٨- أقساط التأمين على اصول المنشأه:-

تدرج ضمن التكاليف اقساط التأمين على اصول المنشأه وممتلكاتها ضد الحريق او السرقه او الاختلاس، وكذلك اقساط التأمين ضد حوادث العمل اما اقساط التأمين على حياه صاحب المنشأه فلا تعتبر من التكاليف، كذلك لايعد من التكاليف التأمينات لدى الغير والتى تسترد فور انتهاء الغرض منها مثل تأمين النور والمياه والايجار.

٩- خسائر السرقه والاختلاس:-

تقضى تعليمات المصلحه بان تخصم هذه الخسائر الناتجه عما ثبت وقوعه على النشاط من سرقه او اختلاس متى كانت تلك الخسائر لم ترد فعلا للممول، وذلك بغض النظر عن كون الممول قد تراخى او اهمل فى تنفيذ الحكم الذى استصدر على السارق او المختلس بالتعويض، لان الممول يحاسب على ماتحقق فعلا من ارباح او خسائر، ويشترط لخصم الخسائر ان تكون ثابته بمستندات واوراق رسميه مثل محاضر الشرطه والنيابه والشهادات وغيرها مما يدل على جديتها[١٥٠].

١٠- مصروفات السفر ومصروفات السياره:-

حيث يجوز تحميل الايرادات بمصروفات سفر صاحب المنشأه بعد التأكد من جديه المصروف واتصاله الوثيق بعمل المنشأه مثل مصاريف السياره المخصصه لاغراض المنشأه، فاذا كان استعمالها مشتركا بين المنشأه وصاحبها فيحمل حساب الارباح والخسائر بجزء منها فى مقابل ماتستفيد به المنشأه من خدماتها على ان يتم مراعاه ان تلك السياره خاصه بالمنشأه وداخله ضمن اصولها، فى حاله استخدام تلك السياره بمعرفه الشريك فتعتبر جزء من مجموع مصروفات السياره مقابل الاستخدام الشخصى ويراعى عند ربط الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ضم المبالغ المستبعده الى حصصهم فى الربح.

١١- المصروفات العموميه الاخرى:-

يتضمن ذلك البند عده انواع من المصروفات مثل مصروفات الادوات الكتابيه والمطبوعات، والاشتراكات... وهى تعد مصروفات واجبه الخصم بشرط ان تكون لازمه لانتاج الايرادات وبتحقيقه الارباح وليست توزيعا لها، وان تكون متعلقه بالسنه الماليه التى يتم المحاسبه عنها.

٥/٢/٣/٥ المبالغ الاخرى الواجبه الخصم لمقابله الخسائر ولتفادى الازدواج الضريبى:-

الى جانب التكاليف الواجبه الخصم، اجاز المشرع خصم مبالغ معينه اخرى لمقابله الخسائر المرحله من سنوات سابقه ولتفادى الازدواج الضريبى تطبيقا لاحكام المواد ٢٥، ٢٦ من القانون.

أ- ترحيل الخسائر للسنوات التاليه:-

وقد تناولت الماده [٢٥] من القانون مبدأ ترحيل الخسائر، حيث سمح المشرع بترحيل الخساره لمده خمس سنوات متتاليه بنص الفقره الاولى من الماده المذكوره، فكأنه اعترف بوجود تضامن بين نتائج سته سنوات السنه التى وقعت فيها الخساره والخمس سنوات الأخرى التى تعقبها٠

فمبدأ ترحيل الخساره من سنه الى اخرى واثباتها فى دفاتر الممول او اثبات الجزء المتبقى منها يعد استعمال ارباح السنوات التاليه لتغطيه هذه الخساره هو مبدأ يجب على الممول اتباعه، لافى سبيل مصلحته الشخصيه فحسب انما فى سبيل مصلحه دائنيه والمتعاملين معه، فالخساره هى استقطاع جزء من رأس المال وهو ضمان الدائنين، والقاعده انه يجب ان يبقى راس المال ثابتا لايمس وعلى ذلك يجب العمل على المحافظه عليه٠

- شروط ترحيل الخساره:-

١- ترحيل الخساره بالنسبه لذوى الحسابات المنتظمه وغير المنتظمه:-

يستوى الممولين التى تستند اقراراتهم الى حسابات منتظمه والذين تحدد ارباحهم بطريق التقدير فى التمتع بحق خصم خسائرهم فى سنه معينه لعده سنوات تاليه٠

٢- لايستفيد من ترحيل الخساره الا الممول الذى ربطت الخساره باسمه:-

لايستفيد من حكم الماده الا الممول الذى تحددت الخساره باسمه او بمعنى اخر الممول الذى ربطت الخساره باسمه دون غيره، سواء استمر فى مزاوله النشاط الخاضع للضريبه فى نفس النشاط او زاول نفس النشاط او نشاطا اخر يخضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه فى منشأه اخرى، ذلك لان الخساره تتعلق بالممول نفسه الذى تربط الضريبه باسمه شخصيا لا بالمنشأه فى حد ذاتها، ولان ترحيل الخساره ليس الا وسيله لتخفيض الربح الذى تربط عليه الضريبه باسم هذا الممول شخصيا فى السنوات التاليه للسنه التى ختم حسابها بخساره، ولان ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه قائمه على مبدأ شخصيه الضريبه.

فان الضريبه تربط على حصه كل وارث باسمه شخصيا وقد استقر القضاء على اعتبار شخصيه الوارث مغايره لشخصيه المورث.

كما يسرى الحكم بالنسبه للشركاء الموصيين، فلا مجال للانتفاع بحكم الماده لاختلاف الشخصيه المربوطه عليها الضريبه- فضريبه الارباح التجاريه والصناعيه تربط على حصه التوصيه باسم الشركه لاباسم الشركاء الموصيين.

٣- أجازه الترحيل لخمس سنوات متتاليه فقط:-

تنص الماده [٢٥] ان يجوز للممولين ترحيل الخساره لغايه السنه الخامسه على الاكثر فيما لو لم تكفى ارباح السنوات الاربع التاليه لتغطيتها- حتى ولو كانت قد خفضت فعلا هذه الخساره من الارباح المرحله من السنوات السابقه او من حسابات الاحتياطات التى قد تكون لدى المنشأه

او تكون لجأت الى تخفيض رأس مالها بقيمتها ٠

بمعنى اخر اذا ماعمدت المنشأت الى استهلاك خسائرها فى احدى السنين من اى مصدر اخر كأرباح مدد سابقه او خفضت احتياطاتها بقدر هذه الخساره او انقصت رأسمالها بقدرها، فكل هذه الاجراءات ومايتبعها من قيود دفتريه مترجمه لها لايمنع حق الممول فى الخصم المصرح به فى الماده [٢٥] ٠

كذلك يراعى فى الخصم ان خساره السنه الاقدم لها الاولويه فى الخصم على خساره السنه الاحدث بمعنى ان خساره سنه ماتخصم من ارباح السنوات الخمس التاليه قبل الخساره التى قد تظهر فى السنه التى تلى السنه المشار اليها وهكذا فى حدود الماده التى نصت عليها الماده [٢٥] وخساره اى سنه يمضى عليها خمس سنوات بغير ان تخصم بالكامل من ارباحهالا يسقط حق الممول فى خصمها او خصم الباقى منها نهائيا ٠ ولان احكام الماده [٢٥] هى احكام ماده ربط ـ فانه يراعى عند اعمال احكام [٢٧] من القانون بتوحيد الربط بين الممول لمجموع المنشاه التى يستثمرها فى مصر بمركز اداره هذه المنشأت ـ فانه يتعين اعمال احكام الماده [٢٥] باستبعاد خساره احدى المنشئات من ارباح المنشأت الاخرى خلال السنه التى تحققت فيها الخساره او من ارباح السنوات اللاحقه فى حدود المده المقرره قانونا لاستعمال هذا الحق ٠ وتنص الفقره الثالثه من الماده [٢٥] بانه فى حالات التوقف الجبرى لاتحسب فتره التوقف من بين فترات الخمس سنوات ـ نظرا لان فترات التوقف الجبرى هى توقف الادارى لم يزاول الممول نشاطه

خلالها بقوه القانون وبالتالى لن يظهر ربحا خلالها وبالتالى لامجال لاعمال احكام الماده [٢٥]٠

٤- لايجوز ترحيل الخسائر فى حالات الربط الحكمى او الثابت والعموله او السمسره العارضه:-

تعد حالات الربط الحكمى او الثابت من الحالات الخاصه التى حددها القانون ١٥٧ لسنه ٨١ استثناء من قواعد تحديد وعاء الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه التى تقضى بان تحدد الضريبه سنويا على اساس صافى الربح خلال السنه السابقه او فتره الاثنى عشر شهر٠٠٠

ومن حالات الربط الحكمى والثابت:-

التصرفات العقاريه، الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه، وجميعها تمثل خروجا على مبدأى سنويه الربح وسنويه الضريبه، وسريان الضريبه على الربح الصافى٠

ومادام المشرع خرج فى هذه الحالات عن هذه المبادئ فلا مجال بطبيعه الحال الى تضامن السنوات الماليه للممول وبالتالى فمن المنطق انه لامجال لترحيل خسائر فيها٠

٥- شروط ترحيل الخسائر السابقه على تاريخ العمل بالقانون ١٥٧ لسنه ٨١:-

الخساره المقصوده هنا هى خساره سنه ضريبيه فى ظل العمل بالقوانين السابقه وهى القانون ١٤ لسنه ١٩٣٩، ٤٦ لسنه ١٩٧٨

وتحققت فى ظلها اى عن السنوات الضريبيه حتى ١٠/٩/١٩٨١، فهى خاضعه لاحكامها التى تنص على ترحيل الخساره الى ثلاث سنوات تاليه.

وقد قضت التعليمات التفسيريه رقم ١ للماده ٢٥ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ ، بتاريخ ١٩٨٥/٨/٢٢ وكذلك التعليمات التفسيريه رقم ٢ للمواد ٢٥، ٧٨، ١١٥ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨٦/٩/١٦ والتى حلت محل التعليمات السابقه- بانه اذا اكتمل ترحيل الخساره لمده ثلاث سنوات قبل سنه ١٩٨١ فيسرى بشأنها احكام القانون ١٤ لسنه ١٩٣٩ المعدل بالقانون ٤٦ لسنه ١٩٧٨ حيث انه قد اكتملت المده المقرره لها فى ظل احكام هذا القانون.

وبالنسبه للحالات التى لم تستكمل فيها مده الثلاث سنوات لترحيل الخسائر الوارده فى القانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ ولحقها القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١، واعمالاً للاثر المباشر للقانون فانه ترحل الخسائر لمده خمس سنوات بمعنى انه اذا كان قد رحلت الخسائر لمده سنتين لحقها القانون الجديد تستكمل مده الخمس سنوات، وفى هذه الحاله ترحل الخسائر لثلاث سنوات اخرى.

ب- تلافى الازدواج الضريبى

- المقصود بالازدواج الضريبه:-

الازدواج الضريبى هو خضوع وعاء مالاكثر من ضريبه- الامر الذى يضار معه المستفيد من الوعاء وهو امر غير مرغوب فيه. والمشرع يتدخل

في حالات معينه لمواجهه ظاهره الازدواج الضريبي بخصوص تسريحات محدده اما لمنع الازدواج او تخفيف آثاره· ويمكن فهم ذلك بدراسه الماده [٣٦] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١

- مفهوم الماده [٢٦] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ :-

فقد تصدى المشرع الضريبي للازدواج الضريبي الداخلي حيث قضى بخصم ايرادات الثروه المنقوله والعقاريه الداخله في جمله ايرادات المنشأه حتى ولو كانت معفاه من الضريبه النوعيه المفروضه عليها بعد تنزيل ١٠٪ من قيمتها من مجموع الربح الصافي الذى تؤدى عنه الضريبه بشرط ان تكون هذه الايرادات داخله في جمله ايرادات المنشأه، على انه لايجوز خصم ايه تكاليف متعلقه بهذه الايرادات· وماتناولته الماده ٢٦ هو :-

١- ايرادات رؤوس الاموال المنقوله التى تتناولها الضريبه بالماده [١] من القانون حتى ولو كانت معفاه وفقا لاحكام الماده [٤] من القانون·

٢- الايرادات الناتجه من ارباح خضعت للضريبه على ارباح شركات الاموال موضوع الكتاب الثاني من القانون·

٣- ايرادات الاراضي الزراعيه والعقارات المبنيه الداخليه في ممتلكات المنشأه وذلك بعد خصم نصيب هذه الايرادات من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من اجمالي تلك الايرادات وليس من صافيها·

- شروط اعمال الماده [٢٦] من القانون:-

١- ان تكون الايرادات ناتجه عن رؤوس الاموال منقوله وعقاريه داخله في راس مال المنشأه التجاريه والصناعيه وخاضعه بالتالي للضريبه على

الارباح التجاريه والصناعيه دون نتاج رؤوس الاموال المنقوله والعقاريه الاخرى التى تكون مملوكه للممول او للشركاء ولكنها ليست داخله فى رأس مال المنشأه، فالعبره بالواقع وحقيقه الامر لاعتبارها ضمن ممتلكات المنشأه باعتبارها شخصيه قائمه بذاتها ولايكفى قيد رؤوس تلك الاموال بنوعيها بدفاتر المنشأه.

٢- لايشترط ان يكون ناتج اعمال المنشأه ربحا:-

بل يتعين اعمال احكام الماده [٢٦] سواء كان ناتج الاعمال ربحا او خساره. اذ لايحول دون استبعاد الايرادات المنصوص عليها فى الماده [٢٦] ان يكون النشاط التجارى لم يحقق ربحا، لان هذا الايراد المستبعد محقق ومتميز عن الخساره التى حققها النشاط التجارى من المنشأه والتى لاشأن لذلك الايراد بها، وصافى النتيجه من خساره يمكن ترحيل خمس سنوات متتابعه لتستفيد مما يربحه النشاط التجارى ووفقا لاحكام الماده ٢٥ من القانون فاذا استنفذت الخساره التجاريه من ايراد خصم الثروه المنقوله او العقاريه سنه وقوعها ولم ترحل الى السنه التاليه لتخصم من ارباحها لاستحقت ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه على هذه الارباح كامله. وأدى ذلك الى خضوع الايرادات العقاريه او الايرادات المنقوله لضريبه الارباح التجاريه والصناعيه وتعددت الضرائب التى تتناولها على خلاف ماقضى به القانون.

٦/٢/٣/٥ ترتيب تطبيق المواد ٢٤،٢٥،٢٦ من القانون

تقابل هذه المواد الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية

والصناعية المواد ١١٤،١١٥،١١٨ فى الضريبة على أرباح شركات الأموال.

وجدير بالذكر لم يوضح المشرع الضريبى طريقة محددة لهذا الترتيب، الأمر الذى أوجد خلافاً فيما بين الكتاب حيث ذهب البعض [١٥١] الى خصم المبالغ اللازمة لتفادى الأرباح الضريبى [مادة ٢٦] قبل خصم التبرعات [مادة ٢٤] والخسائر المرحلة [مادة ٢٥] فى حين يرى البعض [١٥٢] خصم التبرعات اولا [ماده ٢٤] ثم خصم المبالغ اللازمه لتفادى الأزدواج الضريبى [مادة ٢٦] بينما يعتمد البعض الأخر [١٥٣] على خصم المبالغ اللازمة لتفادى الأزدواج الضريبى [مادة ٢٦] قبل خصم المخصصات والتبرعات [مادة ٢٤] والخسائر المرحلة [مادة ٢٥].

ومن وجهة نظر المؤلف وحيث أن الأمر بصدد حساب الضريبة ، فأن الأوجب هو أتباع ما تسير عليه مصلحة الضرائب وما أخذت به من أتجاه، حيث يشير نموذج ١٤ ضرائب وهو النموذج الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الى أيضاح ترتيب تطبيق هذه المواد على أساس تطبيق المادة [٢٤] أولا أى التكاليف واجبة الخصم كما سبق الأشارة] ثم المادة [٢٥] [الخسائر المرحلة] ثم المادة [٢٧] المبالغ المقابلة لتفادى الأزدواج الضريبى، ويوضح ذلك نموذج ١٤.

٥/٣/٤ الأعفاء من الضريبة

هناك نوعين من الأعفاءات:-

٢- أعفاء مقرر للاشخاص الطبيعين أفراد وشركاء.

[أ] أفراد وهم الأشخاص الذين يمارسون نشاطهم بمفردهم دون مشاركة مع الغير.

[ب] شركاء وهؤلاء أما شركاء متضامنين فى شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة أو شركات الواقع وهذا النوع من الأعفاء مقرر للاعباء ومواجهة أعباء المعيشة ويتحدد طبقاً لحالة الممول الاجتماعية. وتكون حدود هذا الأعفاء طبقاً لنص المادة "٣٢" من القانون ١٩٨١/١٥٧ على النحو التالى:-

الممول الاعزب سنويا يعفى من مبلغ ٧٢٠ جنيه·

الممول المتزوج ولايعول أولاد يعفى سنوياً من مبلغ ٨٤٠ جنيه·

الممول الغير متزوج ويعول ولداً أو أكثر يعفى من مبلغ ٨٤٠ جنيه

الممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر يعفى من مبلغ ٩٦٠ جنيه·

وتسرى الضريبة على المبلغ الذى يزيد على هذا الحد.

ملاحظات هامة فى تطبيق هذا الأعفاء :-

١- يعتبر فى حكم الممول الفرد الشركات القائمة التى تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض وتربط فى هذه الحالة بأسم الأصل أو الزوج بحسب الأحوال مالم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة وذلك كله دون أخلال بحق الغير الشريك فى الشركة فى التمتع بالاعفاء بالنسبة لنصيبة فى الأرباح والهدف من هذا

هو مواجهه حالات التهرب الضريبى عن طريق تفتيت الارباح على الشركاء فى الشركه وتمتع كل شريك بالاعباء.

لذلك لايتمتع بهذا الاعفاء الا اصل او الزوج حسب الاحوال الا اذا قام صاحب الشأن باقامه الدليل على جديه الشركه.

٢- طبقاً لنص المادة يتضح أن من يتمتع بالأعفاء للاعباء العائلية فيما عدا الشركات التى تقوم بين الأصول والفروع على النحو السابق الأشخاص الأتية :-

أ- الشريك البالغ

ب- الشريك القاصر الذى أذنت له المحكمة بالأتجار.

ج- الشريك القاصر الذى تلقى تجارة بالميراث أو عن طريق الوصية. وحصل على أذن من المحكمة له أولوية بالأستمرار فى الأتجار.

٣- فى تحديد معنى الأعالة يشترط طبقاً لنص المادة :-

أ- بالنسبة للابن ألا يكون قد بلغ من العادية والعشرين الا اذا كان صاحب عاهة تقعده عن العمل والكسب أو اذا كان طالباً بأحدى مراحل التعليم العالى بشرط ألا تزيد سنة عن ٢٦ سنة.

ب- بالنسبة للابنة يشترط الا تكون متزوجة عاملة ولم يحدد القانون سن معين لها.

ويلاحظ أن القانون لم يحدد عدد معين من الاولاد للاعالة

فيكفى أن يكون للممول ولد واحد أو بنت واحدة.

٤- لاتسرى أحكام هذه المادة ولا الاعفاء المقرر لها فى الحالات التى تربط فيها الضريبة على أساس حكمى أو على أساس ثابت مثل:-

أ- فى تطبيق المادة "١٥" حالة فرض الضريبة على العمولة والسمسرة.

ب- فى تطبيق المادة "١٩" الضريبة التى تفرض على قيمة التصرف فى الأراضى داخل كردون المدينة أو التصرف فى العقارات المبنية حيث تفرض ضريبة بنسبة ٥٪ وبدون أى تخفيض من قيمة التصرف.

ج- فى تطبيق مادة "٣٢" الضريبة التى تفرض على الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة أو نباتات الزينة والنباتات العطرية والطبية أو المشاتل حيث يكون سعر الضريبة مثل أو مثلى الضريبة المربوطة على الأطيان الزراعية حسب الأحوال.

٥- يراعى حساب الأعباء عن المدة التى تحقق فيها الربح فى حالة التوقف أو تغيير الحالة الاجتماعية للممول خلال السنة.

ب- الاعفاءات المقررة لبعض الأنشطة والمشروعات :-

أعفى المشرع بعض المشروعات والأنشطة تحقيقاً لمبدأ العدالة وتشجيعاً للاستثمارات فى المجالات المختلفة وجاء هذا الأعفاء فى المادة "٣٣" من القانون.

ويمكن تقسيم هذا الأعفاء الى قسمين:-

أ- أعفاء مطلق.

ب- أعفاء لمدة معينة.

[أ] الأعفاءات المطلقة :-

١- مشروعات تربية النحل :

من المعلوم أهميه القيمة الغذائية المرتفعة لعسل النحل، ولذلك قام المشرع بأعفاء أرباح هذه المشروعات من الضريبة أعفاءاً مطلقاً.

٢- أرباح صناديق التأمين الخاصة :-

من أهم أهداف القانون ١٩٨١/١٥٧ العمل على تشجيع الأدخار فى مختلف المجالات وعلى وجه الخصوص فى مجال التأمين، حيث أن الأدخار فى أى صورة من صورة يساعد على الحد من ظاهرة التضخم وزيادة الاستهلاك، كما أن التأمين يضفى على المواطن شعوراً بالاستقرار والأمان وصناديق التأمين الخاصة والمنشأة طبقاً للقانون ١٩٧٥/٥٤ تحقق هذه الأغراض مما حدا بالدولة الى تشجيعها بالأعفاء حتى تتحقق من وراء ذلك أهدافاً أقتصادية وأجتماعية تفوق بكثير ما يمكن الحصول عليه من أموال فى صورة ضرائب على أرباح هذه الصناديق.

ب- اعفاء لمده معينه:-

١- أرباح منشآت استصلاح واستزراع الاراضى:-

أ- المنشآت القائمه وقت العمل بهذا القانون ولم تصبح اراضيهامنتجه والمنشآت التى تقام بعد ذلك تعفى لمده ١٠ سنوات اعتبارا من اول سنه ضريبيه تاليه لتاريخ اعتبار الارض منتجه.

ب- المنشأت القائمه وقت العمل بهذا القانون وأصبحت اراضيها منتجه قبل العمل به يستمر اعفاؤها المده اللازمه لاستكمال العشر سنوات اعتبارا من اول سنه ضريبيه بالنسبه لاعتبار الاراضي منتجه.

٢- ارباح شركات انتاج الدواجن وحظائر المواشي وتسمينها وشركات مصايد الاسماك:-

أ- المشروعات التي كانت قائمه وقت العمل بالقانون رقم ٤٦/ ١٩٧٨ يستمر اعفائها المده اللازمه لاستكمال مده الثلاث سنوات المنصوص عليها في ذلك القانون.

ب- المشروعات التي اقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦/ ١٩٧٨ وكذلك المشروعات التي تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمده خمس سنوات اعتبارا من تاريخ مزاوله النشاط.

٣- ارباح مشروعات مراكب الصيد التي يمتلكها اعضاء الجمعيات التعاونيه لصيد الاسماك من عمليات الصيد:-

أ- بالنسبه للمشروعات التي كانت قائمه قت العمل بالقانون ٤٦/ ٧٨ يستمر اعفاؤها المده اللازمه لاستكمال مده عشر سنوات ابتداء من تاريخ سريان الاعفاء المنصوص عليه في ذلك القانون.

ب- بالنسبه للمشروعات التي اقيمت بعد العمل بالقانون ٤٦/ ٧٨ المشار اليه، وكذلك المشروعات التي تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون ويكون الاعفاء لمده عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاوله النشاط.

٥/٤ ربط الضريبه:-

لتحديد مبلغ الضريبه يلزم تحديد الارباح التى تشكل وعاء الضريبه، ثم بعد ذلك يصدر قرار بربط الضريبه، فاذا ماأصبح ذلك القرار نهائيا كانت الضريبه واجبه الاداء.

٥/٤/١ سعر الضريبه:-

حددت الماده ٣١ من القانون سعر الضريبه اعتبارا من سنه ١٩٨١ و السنه المنتهيه خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر القانون فى ١٠/٩/١٩٨١ وذلك بعد اعمال احكام الماده ٣٢ الخاصه بتقرير اعفاءات للاعباء العائليه.

والجديد فى هذه الماده انها أخذت بنظام الشرائح التصاعديه اى- تقسيم الربح الخاضع للضريبه الى شرائح تسرى الضريبه على كل شريحه منه بسعر خاص يزيد بزياده الربح، فالربح الواحد أصبح يخضع لنسب متعدده بتعدد شرائح الربح بعكس ماكان مقررا فى القانون ١٤/٣٩ حيث كان سعر الضريبه واحدا على الربح كله.

سعر الضريبه:-

٢٠٪ على ١٠٠٠ الاولى.

٢٣٪ على ١٥٠٠ التاليه

٢٧٪ على ٢٠٠٠ التاليه.

٣٢٪ عما زاد على ذلك.

وقد تعدلت هذه الاسعار ابتداء من سنه ١٩٨٣ بصدور القانون ٨٧/ ١٩٨٣ الذى نشر فى ١٩٨٣/٧/٥ الى الاسعار التاليه:ـ

٢٠٪ عن ١٠٠٠ الاولى·

٢٣٪ عن ١٥٠٠ الاولى·

٢٧٪ عن ٢٠٠٠ الاولى·

٣٢٪ عن ٢٥٠٠ اولى·

٣٥٪ عن ٣٠٠٠ التاليه·

٣٨٪ عن ٣٥٠٠٠ التاليه·

٤٠٪ عما زاد على ذلك

أما بالنسبه للمنشأت الصناعيه والارباح الناتجه من عمليات التصدير:ـ

٢٠٪ عن ١٠٠٠ الاولى·

٢٣٪ عن ١٥٠٠ التاليه·

٢١٪ عن ٢٠٠٠ التاليه·

٣٢٪ عما زاد على ذلك·

وبصدور القانون ١٤٧/ ١٩٨٤ الخاص بفرض رسم تنميه الوارد بفرض رسم بواقع ٢٪ على مايزيد ١٨٠٠٠ من الربح السنوى الخاضع للضريبه اعتبارا من اول سنه ١٩٨٤ او السنه الماليه المنتهيه خلالها، وقد صدرت المصلحه ملحق تعليمات تفسيريه علمه رقم ٣ لسنه ٨٥ بتاريخ ٨٦/٨/١٠ وجهت فيه النظر الى مراعاه ان رسم التنميه يستحق على نصيب كل شريك ينص على حده فيما يجاوز ١٨٠٠٠ جنيه وليس على

مجموعه حصص الشركاء الموصين فى شركه التوصيه البسيطه.

واستثناءا من هذا الحصر وردت بعض الحالات على سبيل الحصر فيما سبق وتم الاشارة أشرنا اليها فى مواضعها كالتصرفات العقاريه وارباح الاستغلال الزراعى.

٢/٤/٥ اجراءات ربط الضريبه:-

توضح الماده ٢٧ من القانون كيفيه ربط الضريبه على الممول- حيث توضح الماده كيفيه الربط على المنشات الفرديه وشركات التضامن والتوصيه البسيطه وشركات الواقع مع بيان الملتزم بالضريبه وحدود الكفاله التضامنيه لدين الضريبه.

وقد نظمت الماده ٢١ من اللائحه التنفيذيه طريقه توحيد الربط فى حاله تعدد وتنوع منشآت الممول، حيث تقوم مأموريه الفرع او النشاط تقدير ارباح الممول وموافاه مأموريه المركز الرئيسى بمذكره الفحص، والتى تقوم بدورها فى السير فى اجراءات الاخطار والربط على جميع اوجه النشاط.

وفيما يتعلق بشركات التضامن تفرض الضريبه على كل شريك شخصيا، أما يتعلق بشركات التوصيه البسيطه فتفرض باسم كل من الشركاء المتضامنين، وتربط الضريبه على حصه التوصيه باسم الشركه باعتبارها خاضعه لهذه الضريبه.

أما عن حكم الشركاء في شركات الواقع يكون نفس حكم الشركاء المتضامنين، حيث تتخذ الاجراءات في مواجهه كل شريك على حده، اما اذا عين الشركاء مديرا يمثلهم امام المصلحه وتتخذ في مواجهته كافه الاجراءات. فاستمرار الورثه في استغلال النشاط من بعد وفاه مورثهم فان ذلك يعني قيام شركه واقع بين هؤلاء الورثه الشركاء لابارادتهم ولكن نظرا لظروف وفاه مورثهم، ويتم الربط باسم المورث حتى تاريخ الوفاه، واذا كان الورثه يتقاسمون نتيجه الاعمال فتربط الضريبه باسم كل وارث شخصيا حسب نصيبهم في الارباح الحقيقيه ويستفيد كل شخص منهم بحكم الماده ١٣ من القانون.

وتربط الضريبه في شركات المحاصه باسم المدير الظاهر عن كافه الارباح التي حققتها الشركة بغض النظر عما يكون هناك من شركاء مستتريين، بأعتبار مدير المحاصه هو الذى يتصرف في شئون الشركة ويتعامل في الظاهر بأسمه وهو وحده المسئول أمامه الغير.

وقد حددت المادة ٢٧ من القانون أيضاً محل وربط الضريبة وهو مركز ادارة المنشأت التي يستثمرها الممول في مصر وفي حالة عدم تحديد ذلك المركز يكون الربط في المكان الذى يكون فيه الممول الرئيسى أو الجهة التي يقع بها نشاطه الرئيسى.

وتتمثل أجراءات الضريبة فيمايلى:-

- تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية من واقع الاقرار المقدم من الممول، وعليه يتم سداد الضريبة.

- ترسل المصلحة اخطاراً الى الممول بعد وصول الأقرار الضريبى بالطبع بهدف الفحص [نموذج ١٧ ضرائب].
- فى حالة تصحيح الأقرار وتعديله بمعرفة المأمورية [بعد الفحص] يتم أخطار الممول بذلك فى نموذج ١٨ ضرائب حيث يتعين على الممول الأعتراض عليه خلال شهر والا سقط حقه فى الأعتراض.
- تخطر المأمورية بربط الضريبة وعناصرها على النموذج ١٩ ضرائب - فى حالة قبول المأمورية للأرباح الواردة فى تقرير الممول، أو موافقة الممول على التصحيح أو التعديل الذى قامت به المأمورية ، أو فى حالة عدم أعتراض الممول على النموذج ١٨ خلال المدة المقررة، ويقوم الممول بالطعن فى هذا النموذج خلال شهر والا سقط حقه فى الطعن.
- يتم تسوية الخلاف فى المأمورية عن طريق اللجان الداخلية، واذا لم يتم التسوية يحال الملف الى لجنة الطعن، فإذا لم يحسم الأمر فى لجنة الطعن يحال الخلاف الى المحكمة الأبتدائية والاستئناف والنقض على الترتيب.

٣/٤/٥ الاقرارات الضريبية والتزامات الممولين.

يقوم الممول فى خلال الثلاثة شهور بعد أنتهاء السنة المالية بأعداد الأقرار الضريبى الذى يتضمن مقدار الأرباح أو الخسائر المحققة خلال السنة المالية وفقاً لاحكام قانون الضرائب، ومقدار الضرائب المحسوبة وفقاً لنتائج الأعمال، ومقدار المسدد ومقدار الضرائب واجبة السداد، بالاضافة الى بيانات عن الممولين مثل الاسم ورقم الملف والشكل القانونى للمنشأة. وقد الزم المشرع كل شخص طبيعى يقع فى نطاق الضريبة يتقدم الاقرار الضريبى

(نموذج رقم ١٤ ضرائب)

وزارة المالية
مصلحة الضرائب

مأمورية ____________
شارع ____________
الرجا دائما ذكر رقم ملفك ____________

بيانات تملأ بمعرفة المأمورية
الاقرار وارد برقم بتاريخ / / ١٩
مليم جنيه توقيع كاتب الوارد
الضريبة المستحقة ---- ---- توقيع مأمور الحصر
قيد ببطاقة الاقرار رقم بتاريخ / / ١٩ توقيع المأمور
قيد ببطاقة الحساب الجارى بتاريخ / / ١٩ توقيع الكاتب

إقرار عن الارباح التجارية والصناعية المؤيد بحسابات
عن نتيجة الاعمال فى المدة ١٩ إلى ١٩

إسم ولقب صاحب الاقرار ____________
نوع المنشاة (فردية – تضامن – توصية بسيطة) ____________
نوع النشاط ____________
مركز إدارة المنشأة ____________

بيان فروع المنشأة

رقم مسلسل	عنوان ووصف المكان	الغرض المستعمل فيه المكان	اسم المالك

بيانات خاصة بالممول الفرد أو الشركاء المتضامنين
ونصيب كل منهم فى الارباح

الأسم	عنوان السكن	الحالة المدنية : أعزب، متزوج ولايعول أولادا، غير متزوج ويعول أولادا، متزوج ويعول أولادا – مع ذكر التاريخ إذا تغيرت الحالة أثناء السنة	عدد الأبناء الذين يعولهم وسن كل منهم	ما يخصه من الربح (مليم)	ما يخصه من الربح (جنيه)

توقيع الممول

ملاحظات

١ – يجوز إيراد البيانات على كشف مستقل يرفق من هذا الاقرار إذا ضاق بها المكان.
٢ – البيانات الواردة فى هذا الاقرار تشمل الارباح الناتجة من المنشأة وكافة فروعها الموضح عناوينها فى هذا الاقرار.
٣ – يحرر كل شريك متضامن إقرارا منفصلا.
٤ – إملأ النموذج رقم ٥ أحصاء المرافق عند تقديم الاقرار.

رقم ملف المنشأة هو ....
الرجا ذكر هذا الرقم دائما فى جميع المكاتبات المرسلة إلى مأمورية الضرائب المختصة

نتيجة أعمال لسنة المالية من ———— ١٩ إلى ———— - ١٩

	ملیم	جنيه
الأرباح من واقع حساب الأرباح والخسائر (مرفق رقم ———)		

أولا — يضاف إليها :

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
مبالغ لا تعتبر من التكاليف من وجهة نظر الضرائب				
١ — احتياطيات				
٢ — استهلاكات زائدة				
٣ — تبرعات لا تجيزها المادة ٢٤ من القانون				
مجموع الإضافات				
الجملة				

ثانيا — يخصم منها :

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
(ا) طبقا للمادة ٢٤ والمادة ٢٥ — مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الأرباح والخسائر .				
١ — ديون معدومة خصمت من الاحتياطى				
٢ — تعويضات ترك خدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطى				
٣ — فروق الاستهلاكات العادية والاستهلاكات الإضافية للآلات والمعدات الحديثة				
٤ — القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة وتشغلها				
المجموع				

البيان	مليم	جنيه	مليم	جنيه
ما قبله				
٥ – أقساط التأمين الاجتماعى لصالح العمال وصاحب العمل				
٦ – المخصصات المحددة بالمادة ٢٤				
٧ – الضرائب التى تدفعها المنشأة عدا ضريبة الأرباح التجارية				
٨ – خسائر مرحلة من سنوات سابقة طبقا لأحكام المادة ٢٥				
(ب) طبقا للمادة ٢٦ من القانون :				
١ – ٩٠ ٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للمنشأة				
٢ – ٩٠ ٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة ..				
(ج) طبقا للمادة ٣٢ من القانون :				
الاعباء العائلية للافراد والشركاء المتضامنين				
مجموع الخصومات ..				
الأرباح التى تستحق عليها الضريبة				

اعداد المحاسب ——— ——— ———

رقم القيد فى السجل ——————— توقيع الممول ———————

تحريرا فى / / ١٩

(نموذج رقم ١٥ ضرائب)

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ―――――

شارع ―――――

الرجاء ذكر رقم ملف ―――――

بيانات تملأ بمعرفة المأمورية

وارد رقم ―― بتاريخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد ――――

الضريبة ―― ملیم ―― جنيه توقيع مأمور الحصر ――――

قيد ببطاقة الاقرار رقم ―――― توقيع الكاتب ――――

قيد ببطاقة الحساب الجارى رقم ―――― بتاريخ / / ١٩

توقيع كاتب البطاقة رقم (٥) ――――

إقرار عن الأرباح التجارية والصناعية غير المؤيدة بحسابات (١)

عن الاثنى عشر شهرا من ―――― سنة ١٩ إلى ―――― سنة ١٩

١ ـ اسم ولقب صاحب الاقرار ――――

٢ ـ نوع المنشأة (فردية - شركة تضامن - شركة توصية) ――――

٣ ـ عنوان المنشأة ――――

٤ ـ عنوان السكن ――――

٥ ـ نوع النشاط ――――

٦ ـ مركز إدارة المنشأة أو مقر محلها الرئيسى ――――

بيان الأمكنة التى يزاول فيها صاحب الاقرار أعماله [٢]

رقم مسلسل	عنوان ووصف المكان	اسم المالك	الغرض المستعمل فيه المكان

السيد رئيس مأمورية ضرائب ――――

أقرر لسيادتكم إننى ليس لدى حسابات منتظمة تمكننى من معرفة مقدار أرباحى الحقيقية لذلك فاننى

أقدر أرباحى عن المدة المبينة بعاليه بمبلغ ―――― (فقط مبلغ وقدره ――――)

حسب البيانات الموضحة فى ظهر هذا النموذج

الامضاء

تحريرا ―――― سنة ١٩

ملاحظـات

١ ـ يحرر كل شريك متضامن فى الشركات التى ليس لها حسابات منتظمة إقرارا مستقلا

٢ ـ يقصد بالأمكنة كافة الفروع والمخازن والجراجات ، وفى حالة تعدد أو تنوع نشاط الممول بحيث يتبع أكثر من مأمورية يلتزم الممول بتقديم هذا الاقرار إلى المأمورية التى يتبعها نشاطه الرئيسى متضمنا أرباح وبيانات كافة أوجه نشاطه كما يلتزم باخطار المأمورية التابع لها كل نشاط أو فرع بأنه قدم إقراره الضريبى عنه إلى مأمورية المركز الرئيسى مع بيان هذه المأمورية.

بيانات الاقرار بالأرباح التجارية والصناعية

عن السنة من ــــــــــ ١٩ إلى ــــــــ ١٩

مقدار رأسمال المنشأة في أول السنة ــــــــــــــــــــــ

قيمة المبيعات أو الايرادات اليومية بالجنيهات ــــــــــــــــــــــ

ايام العمل في السنة ــــــــــــــــــــــ

قيمة المبيعات أو الايرادات السنوية بالجنيهات ــــــــــــــــــــــ

نسبة الربح الاجمالي للمبيعات أو الايرادات ــــــــــــــــــــــ

	مليم	جنيه
إجمالي الربح السنوي بالجنيهات ــــــــــــ		

المصروفات وانواعها:

	مليم	جنيه
١ ـــ ايجار		
٢ ـــ أجور ومرتبات		
٣ ـــ نور ومياه		
٤ ـــ تليفونات		
٥ ـــ استهلاكات		
٦ ـــ التبرعات المدفوعة للهيئات العامة والحكومة....		
٧ ـــ التبرعات للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية ودور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة (لايتجاوز مقدارها ٧٪ من صافي الربح)..........		
٨ ـــ أية مصروفات أخرى (كأقساط التأمين الاجتماعي)........		
جملة المصروفات......		

صافي الربح.......... ....

يخصم الاعباء العائلية:

(٧٢٠ جنيه للأعزب، ٨٤٠ جنيه للمتزوج ولا يعول أو غير متزوج ويعول، ٩٦٠ جنيه للمتزوج ويعول ولدا أو أكثر.

الصافي الخاضع للضريبة

الضريبة المستحقة(١) .... ــــــــــــــــــ

يخصم ما سبق تسديده بالخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

الباقي الواجب سداده في سهلة الاقرار

تحريرا في / / ١٩

توقيع الممول

ــــــــــــــــ

(١) سعر الضريبة:

٢٠٪ على ١٠٠٠ جنيه الأولى.

٢٢٪ على ١٥٠٠ جنيه التالية.

٢٧٪ على ٢٠٠٠ جنيه التالية.

٣٢٪ على ما يزيد عن ذلك.

وهم:-

- صاحب المنشأة الفردية.
- الشريك المتضامن فى شركات الأشخاص.
- مدير الشركة عن حصة التوصية فى شركات التوصية.
- وقد أوضحت المادة ٣٤ من القانون والمادة ١٧ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على تضمين الأقرار الضريبى عديد من المرفقات أهمها:-
- صورة من حساب التشغيل والمتاجرة.
- صورة من حساب الأرباح والخسائر.
- صوررة من أخر ميزانية معتمدة من مراقب الحسابات.
- صورة من بيان الاستهلاكات التى اجرتها المنشأة.
- بيان بشأن بالاسس المحاسبية التى بنيت عليها الأرقام الواردة بالاقرار.
- بيان بالالات والمعدات الجديدة التى اجرى عليها الاهلاك الاضافى، وتاريخ شرائها وتاريخ أستخدامها فى الأنتاج.
- بيان بتحليل المصروفات العمومية والأدارية الواردة فى حساب الأرباح والخسائر.
- أى معلومات أخرى مكملة للحسابات الختامية والميزانية.
- صورة من تقرير مراقب الحسابات اذا لم يكن مرفقاً بالحسابات الختامية والميزانية.

وقد نصت المادة ٣٥ من القانون على أن تلتزم كل منشأة بأن تقدم الأقرار المنصوص عليها فى المادة ٣٤ من ذلك القانون مستنداً الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى تحددها اللائحة التنفيذية فى الأحوال

التالية :-

- اذا كان رأس مال المنشأة يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه وفقاً للعقد أو السجل لتجارى أو الصناعى.
- اذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى وفقاً لأخر ميزانية او أقرار أو ربط نهائى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه .
- اذا تجاوز أجمالى أيرادات النشاط الجارى للمنشأة عن ٥٠٠٠٠ جنيه فى السنة .

٥/٥ أداء الضريبة وتحصيلها.

يمكن تقسيم أجراءات تحصيل الضريبه الى طرق تحصيل الضريبة، وطرق الوفاء بها، وتقسيط الضريبة والتأخير فى سداد الضريبة، وأسترداد الضريبة المدفوعه بالزيادة .

أ- أحكام عامة .

ويشمل هذا القسم التنبية بصدور الورد ومواعيده وسداد الضريبة ورد المبالغ المسددة من الممول وتناولها المادتين ٤٣،٤٢ من القانون كما تعرضت لها المادتين ٢٧،٢٧ من اللائحة التنفيذية للقانون.

فقد نصت المادة ٤٣ من القانون فى الفقرة الأولى على أنه على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الورد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الأبتدائية .

ونصت المادة ٤٢ على أنه يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لاتتجاوز عدد السنوات الضريبية التى أستحقت عنها الضريبة.

واذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطاً على مدة أطول بحيث لاتزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية.

واذا تعددت قرارات التقسيط الصادرة للممول أو أستحقت عليه ضرائب فى سنوات أخرى لرئيس المصلحة أو من ينيبه أن يصدر قرار بتوحيد قسط الضريبة وذلك بمراعاة المدة المقررة للتقسيط وفقاً لهذه الأحكام.

رد المبالغ المحصلة بالزيادة.

تنظم المواد من ١٩٤٤ حتى ١٩٥١ من القانون نظام سداد مبالغ تحت حساب الضريبة مقدماً تحت أسم الخصم والأضافة والتحصيل لحساب الضريبة.

واذا زادت هذه المبالغ المحصلة تحت حساب سنة ما عن الضرائب من واقع أقرار الممول المعتمد من محاسب، فعلى المصلحة أن ترد الى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة بالزيادة طبقاً لتلك النظم وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الأقرار .. واذا رأت تصحيح أو تعديل أقرار الممول أو تقدير الأرباح فيجب أن تقوم بأخطار

الممول بعناصر ربط الضريبة خلال نفس المدة السابق.

١- فإذا لم يتم رد المبالغ المحصلة بالزيادة أو أخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال المدة المبينة فيستحق للمول مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية أبتداء من نهاية مدة التسعة أشهر حتى تاريخ الرد [بهذا المعنى أفادت الفقرة الثانية من المادة ٥٣ من القانون].

٢- وفى حالة عدم تقديم الأقرار

وفى حالة عدم تقديم الأقرار أو تقديمه غير معتمد من محاسب فأنه لايتقيد بفترة التسعة أشهر السابق الأشارة اليها بل تراعى رد الزيادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أخطاره بالتنبيه بصدور الورد وذلك عند بحث أستحقاق فائدة التأخير لحساب الممول.

فبعد الربط على الممول وصدور التنبيه بذلك يتحتم على المصلحة أن ترد للمول ما سدده بالزيادة خلال مدة ثلاثين يوماً حيث ورد بالفقرة الثانية من المادة ٤٣ من القانون أنه:

على المصلحة أن ترد الى الممول من تلقاء ذاتها التى تكون قد وردت اليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أخطاره بالتنبيه بصدور الورد والا أستحق عليها مقابل تأخير تعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية أبتداء

من نهاية مدة الثلاثين يوماً حتى تاريخ الرد].

ب- الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة

ورد بالقسم الثانى من الفصل السادس الأحكام الخاصة بالخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة وذلك بالمواد ٤٤ حتى ٥١ من القانون.

وقد تناولت هذه المواد الجهات التى تنطبق عليها هذه الأنظمة كما تناولت القرارات الوزارية المرفقة باللائحة التنفيذية للقانون بيان بالتزامات الجهات المذكورة من حيث الخصم أو الأضافة أو توريد ما تم تحصيله للمأموريات المختصة.

ولم يحدد القانون النسب المطبقة فى هذه الحالات ولكن جاء بالمادة ٥٢ منه أن هذه النسب لاتتجاوز فى جميع الحالات ٢٠٪ من المبالغ المدفوعة أو المسددة أو المحصلة.

وقد جاء بالقرارات الوزارية المذكورة بيان بهذه النسب فى جداول مستقلة وتختص بتطبيق هذه الأنظمة والإشراف عليها شعب الخصم والاضافة التابعة لشعب المعلومات المختلفة.

الفصل السادس

ضرائب الدخل من الثروة العقارية

الضرائب العقارية

٦/١ ضريبة الدخل من الاطيان الزراعية .

٦/١/١ التطور التشريعى للضريبة .

٦/١/٢ مجال سريان الضريبةوشروطهاوخصائصها .

٦/١/٣ تحديد وعاء الضريبة .

٦/١/٣/١ الاراضى الخاضعة للضريبة .

٦/١/٣/٢ تقدير وعاء الضريبة .

٦/١/٤ ربط الضريبة .

٦/١/٥ تحصيل الضريبة .

٦/٢ الضريبة على الدخل من العقارات المبنية .

٦/٢/١ التطور التشريعى للضريبة .

٦/٢/٢ مجال وشروط سريان الضريبة وخصائصها .

٦/٢/٣ تحديد وعاء الضريبة .

٦/٢/٣/١ العقارات الخاضعة للضريبة .

٦/٢/٣/٢ تقدير القيمة الايجارية السنوية للعقارات .

٦/٢/٤ ربط الضريبة .

٦/٢/٥ تحصيل الضريبة وضمانات التحصيل .

٦/٣ الضريبة على الأراضى الفضاء .

الفصل السادس
ضرائب الدخل من الثروة العقارية
الضرائب العقارية

يرتكز النظام الضريبي المصرى- على الدخل- على اساس الضرائب النوعيه تكملها الضريبه العامه على الايراد، وتعتبر مجموعه الضرائب على الدخل من الثروه العقاريه احدى محورى هذا النظام، حيث تمثل المجموعه الاخرى الضرائب على الدخل من الثروه المنقوله.

وهذه الضرائب- الضرائب على الدخل من الثروه العقاريه- تعتبر ضرائب مفروضه على الايراد من ملكيه الثروه العقاريه، ولذلك يطلق عليها مجازا بالضرائب العقاريه.

واذا كانت مصلحه الضرائب تقوم بتنفيذ احكام القوانين المتعلقه بالضرائب على دخل الثروه المنقوله، فأن جهات الحكم المحلى تختص بتنفيذ القوانين المتعلقه بالضرائب على الدخل من الثروه العقاريه، حيث يقوم بالأشراف على احكام الضريبه عليها مصلحه الضرائب العقاريه، حيث تختص بعمليه حصر وتقدير وربط وتحصيل الضريبه على الأطيان الزراعيه والعقارات المبنيه.

بناء على ماتقدم يتضمن هذا الفصل دراسه الموضوعات التاليه:-

٦/١ الضريبه على الدخل من الأطيان الزراعيه.

٦/٢ الضريبه على الدخل من ملكيه العقارات المبنيه.

٦/٣ الضريبه على الدخل من ملكيه الاراضى الفضاء.

٦/١ ضريبه الدخل من الاطيان الزراعيه

٦/١/١ التطور التشريعي الضريبه في مصر

يحكم ضريبه الاطيان القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩ الذى يتضمن الاحكام العامه المتعلقه بضريبه الاطيان، وكذلك المرسوم رقم ٥٣ لسنه ١٩٣٥ الذى ينظم قواعد تقدير القيمه الايجاريه للاراضي التي تخضع لضريبه الاطيان، وبمقتضى ذلك تم الغاء كافه الاحكام السابقه عليه، وقد قضى القانون بمقتضى التعديل التشريعي بالقانون رقم ٩٣ لسنه ١٩٤٣ ببقاء التقدير نافذا لمده عشره سنوات، وبأن يعاد التقدير عامه كل عشر سنوات.

وقد صدر القانون رقم ٦٥ لسنه ١٩٤٩ لتعديل سعر الضريبه مخفضا اياه من ١٦٪ الى ١٤٪ من القيمه الايجاريه لكل فدان.

وفي الواقع ان المشرع اورد عده تعديلات كثيره على ذلك القانون اهمها :-

* قانون رقم ٣٥ لسنه ١٩٦٣ بفرض رسوم على الاطيان الزراعيه بدوائر المحافظات.
* قانون رقم ٥٤ لسنه ١٩٦٥ بشأن لجان الفصل في المنازعات الزراعيه.
* قانون رقم ٥٩ لسنه ١٩٦٩ بشأن تقرير بعض التيسرات لممولي ضريبه الاطيان الزراعيه.
* قانون رقم ٦٣ لسنه ١٩٦٩ بشأن تعديل بعض احكام القانون الاساسي رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩.
* قانون رقم ٢٨ لسنه ١٩٧١ والقانون رقم ٥١ لسنه ١٩٧٣ بشأن تقرير بعض الاعفاءات لصغار الملاك من الضريبه والرسوم الاضافيه الملحقه بها

* القانون رقم ٩٠ لسنه ١٩٧٦ بشأن تعديل بعض احكام القانون رقم ٥٣ لسنه ١٩٣٥ بتقدير ايجار الاراضي الزراعيه لاتخاذه اساسا لتعديل ضريبه الاطيان.
* القانون رقم ١٨ لسنه ١٩٧٧، والقانون ٤١ لسنه ١٩٧٨ بتعديل بعض احكام القانون الاساسى رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩.
* القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ والمتضمن الغاء قوانين الدفاع والامن القومي والجهاد المفروضه على الاطيان الزراعيه اعتبارا من يناير ١٩٨٢.

فى ضوء ماتقدم يرى المؤلف ان المشرع قد اورد تعديلات كثيره على نصوص القانونين ١١٣ لسنه ٣٩، ٥٣ لسنه ١٩٣٥، الامر الذى دعا البعض[١٥٤] الى القول بان هناك سيل من التشريعات الضريبيه والتى تدعو الى اعاده النظر فى تلك القوانين واصدارها فى قانون واحد يمكن الرجوع اليه فى الاحكام الخاصه بضريبه الاطيان[١٥٥].

٦/١/٢ مجال سريان الضريبه وشروطها وخصائصها

٦/١/٢/١ مجال ونطاق سريان الضريبه وشروطها.

تقضى الماده الاولى من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩ على:-

" تفرض ضريبه الاطيان على جميع الاراضى الزراعيه المزروعه فعلا او القابله للزراعه"

يتضح من ذلك ان ضريبه الاطيان تسرى كقاعده عامة على جميع الاراضى المزروعه فعلا، وعلى ذلك لايشترط ان تكون الاراضى الزراعيه تزرع فعلا حتى تربط عليها ضريبه الاطيان، وانما يكفى ان تكون الارض قابله للزراعه[١٥٦].

كذلك لم يشترط القانون ايه شروط اخرى لاخضاع الاطيان الزراعيه كأن ينص على طريقه معينه للري او نظام خاص للزراعه.

وبذلك فانه يجب كشرط اساسي للخضوع للضريبه ان تكون الاراضي زراعيه، سواء زرعت فعلا او كانت قابله للزراعه، فان كانت غير زراعيه ثم استصلحت خضعت للضريبه[١٥٧].

بناء على ذلك يخرج من نطاق الضريبه:-

١- اراضي البناء، وفي ذلك تنص الماده الثانيه من القانون بانه لاتخضع لضريبه الاطيان الزراعيه المقام عليها مبان السكن العمومي ومنافع للسكني.

٢- الاراضي الفضاء الداخله في نطاق المدن المربوطه على مبانيها ضريبه المباني.

٣- اراضي الملاحات وهي التي تغطى بمياه البحار ثم تترك حتى تجف ويستخرج منها الملح، وكذلك الاراضي الصخريه او تلك التي تنعدم وسائل ريها .

٤- الاراضي التي كان يتوافر فيها شروط الخضوع للضريبه ثم تفقد هذا الشرط كالاراضي التي تنزع ملكيتها للمنفعه العامه والاراضي التي تتعطل زراعتها بسبب قله الامطار.

٥- الاراضي المعفاه من الضريبه كالاراضي الزراعيه التي تمتلكها الدوله، والاراضي المقام عليها الاجران المخصصه لحفظ المحاصيل.

٢/٢/١/٦ خصائص الضريبه:-

تتميز الضريبه على ايراد الاطيان الزراعيه بالخصائص التاليه:-

١- انها ضريبه مباشره حيث تصيب الايراد مباشره دون وجود وسيط بين المكلف بالضريبه والخزانه، اى انها تصيب الممول دون ان يتمكن من نقل عبئها الى الغير.

٢- ضريبه نوعيه:-

حيث تفرض على نوع من الايرادات هو ايرادات الاطيان الزراعيه او الريع الناتج من الملكيه.

٣- ضريبه عينيه:-

حيث تنصب على الايراد الاجمالى دون النظر الى شخصيه صاحبه، او السماح له بخصم اى مصروفات يكون قد تكبدها فى الحصول على الايراد، وان كان المشرع الضريبى قد اخذ ببعض الظروف الشخصيه للممول حيث سمح بعده اعفاءات شخصيه على النحو الذى سيتضح فيما بعد.

٤- ضريبه تفرض على جميع الاراضى الزراعيه:-

حيث تفرض على جميع الاراضى المزروعه بالفعل او القابله للزراعه، ولايعنى ذلك ان كافه تلك الاراضى تخضع لهذه الضريبه، حيث ان هناك اراضى قابله للزراعه ولكنها لاتخضع لهذه الضريبه، وهناك اراضى معفاه منها مؤقتا، وهناك اراضى لها انظمه خاصه على النحو الذى سيتضح فيما بعد.

٥- تسرى على ايراد حكمي:-

فالايراد الذى يخضع لتلك الضريبه هو الايجار السنوى المقرر للاراضى الزراعيه- القيمه الايجاريه السنويه- ويتحدد ذلك الايجار على اساس تقدير حكمي مره كل عشر سنوات بمعرفه لجان متخصصه، يتبع ذلك الاسلوب كبديل للاساس الفعلى نظرا لعدم امساك الملاك دفاتر منتظمه لتسجيل ايراداتهم ومصروفاتهم المرتبطه بالاطيان الزراعيه.

٦- ان سعرها نسبي- غير تصاعدي:-

حيث حدد المشرع هذا السعر بمعدل ١٤٪ من القيمه الايجاريه بعكس الحال فى الضرائب النوعيه والتى ادخل فيها المشرع التصاعد فى اسعارها [ضريبه المبانى او ضريبه المرتبات على سبيل المثال]، ويعتقد الكاتب بانه من الافضل ان يأخذ المشرع بالسعر التصاعدى لضريبه الاطيان وحتى يتم التغلب على فرضيه ان ذلك سوف يدفع الى تفتيت الملكيات الكبيره، يمكن للمشرع فرض ضريبه اخرى مرتفعه على التصرفات فى الاراضى الزراعيه مالم تكن بسبب الميراث[١٥٨].

٧- انها ضريبه نصف سنويه:-

حيث تستحق مرتين كل عام، احداهما فى اول شهر يناير والاخرى فى اول شهر يوليو.

٨- انها تتخذ اساسا لتحديد نوعيه ضرائب اخرى:-

حيث تتخذ القيمه الايجاريه السنويه المربوطه عليها هذه الضريبه

اساسا لتحديد ايراد الاطيان الزراعيه الذى يدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل، واساسا لتحديد قيمه الاطيان الزراعيه التى تدخل فى وعاء ضريبه الايلوله، واساسا لتحديد الايجار الذى يعد من التكاليف عند تحديد الضريبه على شركات الاموال بالنسبه للشركات المساهمه الزراعيه المالكه للارض التى تقوم بزراعتها.

٩- انها تتخذ اساسا لتحديد قيمه الايجار بين المالك والمستاجر:-

فطبقا للماده [٣٣] من قانون الاصلاح الزراعى الصادر بمرسوم قانون رقم ١٧٨ لسنه ١٩٥٢ لايجوز ان تزيد اجره الارض الزراعيه عن سبعه امثال الضريبه الاصليه المربوطه عليها.

١٠- ضريبه سهله الجبايه وتتميز بثبات حصيلتها:-

فمن ناحيه فانها لاتحتاج الى تقديم اقرار سنوى او اجراءات معقده، فضلا عن عدم وجود ضروره أمساك دفاتر او حسابات لها، كما لاتوجد خلافات سنويه بين السلطات الاداريه والممولين، كما تتسم هذه الضريبه بثبات الحصيله نتيجه تحديد القيمه الايجاريه مره واحده كل عشر سنوات وتفرض الضريبه على هذا الاساس.

١١- ترتكز على نظريه المصدر:-

حيث يتمشى الدخل الخاضع للضريبه مع نظريه المصدر لانه يجب ان يتوافر فيه عنصر الدوريه وحيث تفرض الضريبه اساسا على الايجار السنوى

المقرر لتلك الاراضى.

٦/١/٣ تحديد وعاء الضريبه:-

تنص الماده الاولى من القانون رقم ١١٣ على:-

"ان تفرض ضريبه الاطيان على جميع الاراضى الزراعيه المزروعه فعلا او القابله للزراعه على اساس الأيجار السنوى المقرر لهذه الاراضى".

كما تنص الماده الثانيه من القانون على ان:-

"يقدر الايجار السنوى طبقا لاحكام المرسوم بقانون ٥٣ لسنه ١٩٣٥ لمده عشره سنوات ويعاد تقدير الايجار السنوى اعاده عامه كل عشره سنوات، ويجب الشروع فى اجراءات اعاده التقدير قبل نهايه كل فترة لمده سنه على الاقل.

بناء على النصين السابقين يمكن تحديد وعاء ضريبه الاطيان، على اساس تحديد الاراضى التى تفرض عليها الضريبه، كيفيه تقدير هذا الوعاء- بتقدير القيمه الايجاريه السنويه لتلك الاراضى الخاضعه للضريبه.

٦/١/٣/١ الاراضى الخاضعه للضريبه:-

يتضح من نص الماده الاولى من القانون ان الضريبه لاتفرض الا على الاراضى الزراعيه، على انه لايشترط ان تكون الاراضى زراعيه أن تزرع فعلا حتى تربط عليها ضريبه الاطيان، وانما يكفى ان تكون الارض قابله للزراعه، رغما عن ان القواعد السابقه هى التى تحدد نطاق سريان الضريبه، الا ان هناك اراضى قابله للزراعه [داخله فى الزمام] ولكنها لاتخضع للضريبه، وهناك

اراضي معفاه مؤقتا من هذه الضريبه، وهناك اراضي اخرى لها انظمه ضريبيه خاصه٠

أ- الاراضي التي لاتخضع لضريبه الاطيان:-

تحدد المواد الاولى والسادسه والثامنه والتاسعه من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩- الاراضي التي لاتخضع لضريبه الاطيان الزراعيه على النحو التالي[١٥٩]:-

١- الاراضي غير القابله للزراعه [مفهوم المخالفه للماده الاولى]٠

٢- الاراضي القابله للزراعه المملوكه للحكومه، اما اذا الت ملكيه هذه الاراضي الى الافراد والت ملكيتها للحكومه ترفع الضريبه المربوطه عليها من تاريخ استلامها الفعلي [الماده السابعه]٠

وتجدر الاشاره الى ان هناك جدول واضح يتعلق بالاراضي التي تملكها المجالس المحليه او الهيئات العامه او الشركات العامه والجمعيات التعاونيه التابعه للاصلاح الزراعي[١٦٠]، ويمكن القول بانه لاتخضع الاراضي المملوكه للمجالس المحليه لضريبه الاطيان [مجالس المحافظات والمدن والقرى] تطبيقا لنص الماده ١٣٠ من القانون ٤٣ لسنه ٧٩ باصدار قانون نظام الحكم المحلي، بينما تخضع الاراضي المملوكه للشركات العامه للضريبه على الاطيان تطبيقا لمضمون فتوى مجلس الدوله وتعليمات مصلحه الضرائب العقاريه الخاضعه بهذا المضمون[١٦١].

اما الاراضي التي تملكها الجمعيات التعاونيه للاصلاح الزراعي [من اشخاص القانون الخاص] تعتبر خاضعه لضريبه الاطيان حيث ان القانون رقم

١٧٨ لسنه ٥٢ الخاص باعفاءات الجمعيات التعاونيه من بعض الضرائب لم يتضمن اى نص يعفى تلك الجمعيات من هذه الضرائب.

٣- الاجـــران:-

وقد نصت الماده [٨] البند [١] من القانون على عدم خضوع الاجران للضريبه، رغما عن انها تمثل مساحات من الاراضى قابله للزراعه [داخله نطاق الزمام]، والحكمه من وراء ذلك هى انها مخصصه للمنفعه المشتركه لجميع سكان القريه، وتعتبر ملكيتها عاده مشاعه بينهم.

٤- الاراضى الداخله فى نطاق المدن المربوط على مبانيها عوائد املاك [ضريبه مبانى] مالم تكن تزرع بالفعل:-

ويستند عدم خضوع تلك الاراضى الى نص الماده [٨] بند [٢]، وحكمه ذلك ان هذه الاراضى الفضاء الواقعه داخل هذه المدن وان كانت قابله للزراعه فانها مخصصه للبناء الذى تفرض عليه ضريبه المبانى، اما اذا تبين ان هذه الاراضى تزرع بالفعل فان ضريبه الاطيان تسرى عليها، وتجدر الاشاره الى ان الحدائق الملحقه بالمنازل لاتعتبر اراضى تزرع بالفعل حيث ان ضريبه المبانى فى الاصل تشمل المنازل وملحقاتها.

٥- الاراضى المقام عليها مساكن اهل البلده، بما فى ذلك حرم ومنافع السكن:-

طبقا للماده [٨] بند [٣]، حيث تعتبر هذه الاراضى بوضعها الجديد غير قابله للزراعه، ويسرى هذا النص حتى ولو كانت هذه المساكن

لاتخضع لضريبه المباني، والحكمه من وراء ذلك هو تشجيع الافراد على تشييد المساكن.

٦- الاراضي المخصصه لزراعه او غرس اشجار الاحراش والغابات نظرا لمعاملتها معامله ضريبيه خاصه.

٧- الاراضي المملوكه للاشخاص الاعتباريه متى نصت قوانين انشائها على اعفائها من الضريبه مثل بنك الائتمان العقاري والمؤسسه المصريه العامه للبترول والهيئه العامه للتأمينات الاجتماعيه.

ب- الاراضي التي تعفى من الضريبه مؤقتا:-

اجازت المواد التاسعه والعاشره والرابعه عشر برفع ضريبه الاطيان عن الاراضي التي تصعب او تتعطل زراعتها، وفي جميع الاحوال تربط الضريبه وفقا للقانون ولايجري رفعها الا بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن للجان خاصه تختص بذلك [ماده ١١، ١٢] فاذا ماتقرر رفع الضريبه عنها تم ذلك من تاريخ قيام سبب الرفع، وتظل معفاه طالما كان سبب الرفع قائما[١٦٢].

ولقد كانت اجازه القانون لرفع ضريبه الاطيان عن الاراضي التي تصعب او تتعطل زراعتها امرا منطقيا يتمشى مع طبيعه تلك الضريبه، الا ان المشرع لم يشأ ان يترك النص على اطلاقه فحدد على سبيل الحصر تلك الحالات التي يجوز النظر فيها في طلبات رفع الضريبه هي:-

١- اراضي الجزائر المنزرعه او الصالحه للزراعه والتي يجعلها النهر غير صالحه للزراعه [ماده ١٤].

٢- الاراضي التي تتلف من انهيار الرمال عليها رغم العنايه بوقايتها [ماده ١٠ بند ١].

٣- الاراضى التى تصبح غير صالحه للزراعه بسبب اعمال ذات منفعه عامه [الماده ١٠ بند ٢]، من امثله ذلك انشاء الطرق والكبارى ومايقتضيه من استجلاب من مواد ومعدات وتشوينات فى الأراضى الزراعيه مما يجعلها غير صالحه للزراعه حتى تنتهى الاعمال العامه.

٤- الاراضى التى تصبح غير صالحه للزراعه بسبب الرشح من الترع العموميه او بسبب تسرب مياه المصارف او النيل او البحر او البحيرات عليها [ماده [١٠] بند [٣]].

٥- الاراضى التى تتعطل زراعتها بسبب طغيان مياه النيل او البحر او البحيرات عليها او بسبب المقاطع التى تجريها مصلحه الرى عند صرف مياه النيل من حياض الوجه القبلى، ولاشك ان ذلك النص اصبح غير ذى موضوع، ويعتقد المؤلف انه الاحرى على المشرع الغاءه بعد انشاء السد العالى والتحكم فى منسوب مياه النيل واختفاء نظام رى الحياض.

٦- الاراضى التى تتعطل زراعتها بسبب نضوب العين التى كانت تروى منه او بسبب قله الامطار [ماده ١٠ بند ٥]، وينطبق ذلك على اراضى الواحات وبعض الاراضى الواقعه على ساحل البحر المتوسط والتى تعتمد اساسا فى زراعتها على مياه العيون او الامطار.

٧- الاراضى التى تقام عليها مبان متصله بالسكن العمومى [ماده ١٠، بند ٦، ٧]، اما اذا قام احد الملاك ببناء سكن خاص له فى وسط الاراضى الزراعيه منفصل عن مساكن القريه، فلا ترفع الضريبه عن الاراضى الزراعيه التى اقيم عليها البناء.

٨- الاراضى البور التى لم يسبق زراعتها وتكون محرومه من وسائل الرى والصرف او تحتاج لاصلاحات ومصروفات كبيره [الماده ١٠ بند ٨].

٩- اراضى الشراقى، وتنقسم الى نوعين اولهما الاراضى التى تتعلق شراقى [بدون رى] بسبب انخفاض مياه الفيضان، وثانيهما الاراضى التى يضطر ملاكها بسبب انخفاض مياه الفيضان الى ريها بطريق غير اعتيادى كاستخدام الشواديف والسواقى وماكينات المياه.

ويشير المؤلف ايضا الى ان لائحه الشراقى قد اصبحت غير ذات موضوع بعد انشاء السد العالى وتحويل جميع الاراضى التى كانت تتبع نظام رى الحياض الى نظام الرى الدائم وبالتالى اختفاء اراضى الشراقى.

١٠- اراضى اكل النهر:-

وهى الاراضى التى كانت واقعه بين جسرى نهر النيل، والتى يجرفها النهر فى تياره فتصبح غير موجوده ويترتب على ذلك زوال ملكيه الارض او جزء منها نتيجه اكل النهر، ولقد نص القانون على ان ترفع الضرائب العقاريه على الاراضى التى يأكلها النهر ابتداء من اول شهر يناير التالى لتاريخ الاكل [ماده ٩].

ج- الاراضى التى تخضع لانظمه ضريبيه خاصه:-

حيث تطبيقا لنص الماده [٩] من القانون رقم ١١٣ لسنه ٣٩ لاتخضع الاراضى المخصصه لزراعه او غرس اشجار الاحراش والغابات لضريبه الاطيان الزراعيه، حيث تعامل هذه الاراضى على اساس اعفائها من كافه الضرائب [وبالتالى من ضريبه الاطيان] لمده عشر سنوات تبدأ من السنه التاليه على صدور ترخيص بها، ثم تفرض الضريبه عليها بمقدار يتصاعد كلما

زاد عدد السنوات حتى السنه العشرين على الترخيص، وبعد تلك المده يتم تقدير القيمه الايجاريه السنويه لتلك الاراضى بمعرفه لجان الضرائب وتربط الضريبه على هذا الاساس بشرط الا تتجاوز الضريبه المفروضه على الفدان الواحد عن خمسين قرشا سنويا، وتتمثل الحكمه من تلك المعامله هو التشجيع على تشجير البلاد وزراعه الغابات لسد احتياجات الدوله من الاخشاب ومنع استيرادها من الخارج.

والجدير بالبيان فان غالبيه كتاب الماليه العامه او التشريع المالى يقومون بدراسه الحالات الخاصه باراضى الشراقى والاراضى المخصصه لزراعه الغابات واراضى طرح واكل النهر واراضى الجزائر على انها جميعا اراضى تخضع لانظمه ضريبه خاصه، ولكن يتضح ان ذلك التصنيف يعتمد على التفسير الحر فى الماده [٩] من القانون، وبالتعمق فى دراسه تلك القوانين الخاصه يتضح انعدام المعامله الخاصه لتلك الاراضى [باستثناء اراضى الغابات] فيما يتعلق بضريبه الاطيان الزراعيه، ولما كانت المعامله الضريبيه وحدها- دون النصوص التشريعيه الاخرى- مجال موضوع الدراسه، فمن ثم فقد تم معالجه كل نوع من تلك الاراضى بما يتمشى مع معاملته الضريبيه، فى حين تم ادراج اراضى الغابات ضمن الاراضى التى لاتخضع لضريبه الاطيان لانفرادها بنظام ضريبى خاص[١٦٥].

٢/٣/١/٦ تقدير وعاء الضريبه:-

تفرض الضريبه على الاطيان الزراعيه على الايجار السنوى المقرر لتلك الاراضى، اى ان الضريبه تفرض على القيمه الايجاريه المقدره، اى ايراد لم يتحقق بالفعل وانما فى سبيله الى التحقيق.

وقد حددت الماده الثانيه من القانون على ان يقدر الايجار السنوى طبقا لاحكام المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنه ١٩٣٥ على ان يظل التقدير ثابتا لمده عشره سنوات، وقد حدد القانون فى المادتين الرابعه والخامسه الحالات التى يتحتم فيها اعاده تقدير الايجار السنوى وتعديل ربط الضريبه دون انتظار لانتهاء مده التقدير·

مما سبق يتضح ان التشريع المصرى يأخذ بالربط الحكمى حيث لايعتمد على مبدأ التقدير السنوى، وانما يسرى ذلك التقدير الذى يتخذ لسنه معينه لمده عشره سنوات ويتم بناء على ذلك فرض الضريبه·

أ- اجراءات التقدير:-

تتم اجراءات تقدير القيمه الايجاريه وفقا لاحكام المرسوم رقم ٥٣ لسنه ١٩٣٥ والقوانين المعدله [قانون رقم ٢٢٥ لسنه ١٩٥١ قانون رقم ١٨٤ لسنه ١٩٦١، قانون رقم ٩٠ لسنه ١٩٧٦]، وتبعا لتلك الاحكام تمر اجراءات التقدير بثلاث مراحل اساسيه هى التقسيم، التقدير، الطعن·

١- تقسيم الاراضى الزراعيه:-

وتقوم بذلك لجان تسمى لجان التقسيم، وقد نصت الماده الثانيه من المرسوم بقانون رقم ٥٢٠ لسنه ١٩٣٥ [المعدله بالقانون رقم ٢٢٥ لسنه ١٩٥١] على كيفيه تشكيل هذه اللجان[١٦٦].

٢- تربط ضريبه الاطيان على ماستجد من اراضى طرح النهر ابتداء من اول شهر يناير التالى لتاريخ تسليم الارض، وتربط على هذه الاراضى الضريبه

العامه للحوض الذى تقع فيه، فاذا لم تكن اراضى الطرح واقعه فى حوض فتربط عليه ضريبة اقرب الحياض اليها، واذا تعذر ذلك فتربط الضريبه على اساس متوسط الضريبه المفروضه على حياض واراضى الجزائر الملاصقه للنيل فى البلده الواقع فى زمامها الطرح [الماده ٩ من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩، والماده ٢٠ من القانون رقم ١٠٠ لسنه ١٩٦٤]٠

٣/٣/١/٦ ربط الضريبه:-

يتم ربط الضريبه بعد القيام بعده اجراءات اهمها حصر الأراضى التى تدخل فى تكليف كل ممول، ثم تحديد المدين بالضريبه، ثم تطبيق السعر المقرر والاعفاء منها٠

أ- تحديد التكليف:-

يعتمد نظام ضريبه الاطيان على بيان وصفى لكل اراضى الدوله الزراعيه او القابله للزراعه [وتعرف باسم الأراضى الداخله فى الزمام]، وطبقا لذلك تقسم اطيان كل بلد الى حياض واقسام تتماثل اراضيها فى النوع، ويثبت ذلك فى دفاتر تعرف بسجلات المساحه، ويتولى القيام بذلك العمل مصلحه المساحه٠

وهناك دفتر اخر يعرف بدفتر الميزانيه او السجل التمويلى العقارى حيث يحتفظ به فى عواصم المحافظات ويتضمن حسابا يوضح فيه مجموع اراضى كل ممول فى القريه والحوض التابع له، ومساحته والقيمه الايجاريه لكل قطعه ومقدار الضريبه التى يدفعها٠

علاوه على هذين الدفترين السابقين يوجد سجل ثالث يسمى بدفتر

المكلفه حيث يتضمن ويحتوى على بيان تفصيلي بمقدار الضرائب المكلف كل شخص بدفعها ويثبت به تفصيلا جميع التعديلات التى تطرأ على الملكيه وتاريخ انتقالها واسم المالك الجديد.

ويعتبر ذلك الدفتر من اهم الدفاتر التى تعتمد عليها الدوله فى تحصيل ضريبه الاطيان حيث يستخرج سنويا من واقعه الاوراد والبطاقه الزراعيه والاستمارات الخاصه بتحصيل الضريبه.

ب- تحديد المدين بالضريبه:

يعتبر مالك الارض هو المدين بالضريبه على الاطيان سواء الاصليه او الاضافيه، سواء كان يزرعها او يؤجرها للغير، وبالتالى فهو الملزم بسدادها فى جميع الاحوال ويمكن التعرف عليه من دفتر المكلفه[١٦٧].

ج- سعر الضريبه:

اتبع المشرع الضريبى فى تحديد سعر الضريبه اسلوب الضرائب القياسيه وكان السعر بالنسبه للضريبه الاصليه على الاطيان ووفقا لاحكام القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩ ١٦٪ من القيمه الايجاريه المقرره، على الا تزيد الضريبه على ١٦٤ قرشا بالنسبه للفدان الواحد، ولما كان ذلك النص معيبا لما قد يترتب على ذلك من مجافاه لمبادئ العداله الضريبيه، لذلك فقد تدارك المشرع الضريبى هذا الخطأ بعد عشر سنوات من اصدار القانون، فأصدر القانون رقم ٦٥ لسنه ١٩٤٩ معدلا نص الماده من القانون ١١٣ لسنه ٣٩ لتصبح كالاتى:

"تكون الضريبه بنسبه ١٤٪ من الايجار السنوى للاراضى، وعند

تحديد ضريبه الفدان تجبى كسور القرش الى قرش كامل.

وهكذا يتضح ان المشرع قد خفض سعر ضريبه الاطيان من ١٦٪ الى ١٤٪ من الايجار السنوى المقرر للاراضى الزراعيه ابتداء من اول يناير ١٩٤٩، كما استبعد الحد الاقصى لضريبه، ويعتقد المؤلف ان المشرع قصد من وراء ذلك هو مساواه سعر هذه الضريبه على سعر الضريبه الاصليه على الارباح التجاريه والصناعيه فى هذا الوقت، رغما عن ذلك فقد ظل سعر هذه الضريبه ثابتا دون تغيير فى ذلك الحين فى الوقت الذى زاد فيه سعر الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه بمعدلات واضحه، هذا من جهه ومن جهه اخرى حتى يمكن تعويض ضرائب الدفاع والامن القومى والجهاد التى تم الغائهم بمقتضى القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١، الامر الذى كان له تأثير سئ حيث تم تخفيض ايرادات الدوله من الضرائب على الاراضى الزراعيه بنحو النصف تقريبا.

د- الاعفاءات الشخصيه من الضريبه:

سبق تحديد حالات الاراضى التى لاتسرى عليها ضريبه الاطيان، وبالتالى تتمتع باعفاء دائم وبقوه القانون، وكذلك حالات الاراضى التى ترفع عنها الضريبه لاسباب معينه وتتمتع بالتالى باعفاء مؤقت.

وعلى الرغم من ان تلك الضريبه تتميز بانها عينيه تلحق بالارض نفسها بغض النظر عن مالكها، الا ان المشرع قد صبغها ببعض صفات الشخصيه كما يتضح من نص القانون رقم ٥١ لسنه ١٩٧٣ والذى ينص بما يلى:

"مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقرره بالقانون رقم ٣٧ لسنه ١٩٥٣

بتخفيض الضريبه على صغار ملاك الاراضى الزراعيه، يعفى من ضريبه الاطيان الزراعيه والاضافيه الملحقه بها كل مالك لاتزيد جمله مايملكه من أطيان بكافه انحاء الجمهوريه على ثلاثه افدنه.

كما لاتسرى هذه الاعفاءات اذا ثبت ان للممول دخلا من اى مصدر اخر خلاف النشاط الزراعى"

ويشترط الاستفاده من القانون رقم ٥١ لسنه ١٩٧٣ عده شروط هى:

[١] يجب الا تزيد الملكيه او الحيازه على ثلاثه افدنه فى كافه انحاء الجمهوريه.

[٢] يجب الا يكون للمول دخل من اى مصدر خلاف الزراعه.

[٣] يجب الا تكون الارض محل الاعفاء منزرعه حدائق مثمره.

فاذا توافرت تلك الشروط الثلاثه اعفى المالك من الضريبه الاصليه والضرائب الاضافيه الملحقه بها، اى رسوم مجلس المحافظه وضريبتى الجهاد والامن القومى، اما بالنسبه للحائز غير المالك فان الاعفاء يشمل ضريبتى الدفاع والامن القومى بالقدر من الضرائب الذى يحمله القانون للمستأجر دون المالك.

ويعتقد المؤلف بان اتجاه المشرع نحو التوسع فى منح الاعفاءات من هذه الضريبه لم يضر فقط بحصيله تلك الضريبه وانما يضر فى المقام الاول اعتبارات عداله توزيع الاعباء الضريبيه والمساواه بين الافراد امام التكاليف العامه والتى اهمها الضرائب.

حيث ان مانصت عليه الماده ٢٤ من القانون ٢ لسنه ١٩٧٧ على سبيل المثال تساوى فى التمتع بالاعفاء من الضريبه بين كل من يمتلكون او يحوزون مساحه من الارض تقل عن ثلاثه افدنه بغض النظر عن التباين فى المقدره الانتاجيه لهذه الاراضى ونوع المحاصيل التى تزرعها، ومن ثم بغض النظر عن الدخل المتحقق منها، حيث ان ذلك يعد اهدارا لقاعده توزيع الاعباء الضريبيه حسب المقدره التكليفيه للممولين.

٤/٣/١/٦ تحصيل الضريبه:

يتم تحصيل الضريبه بمعرفه الضرائب العقاريه فى مواعيد معينهم وقد قرر المشرع ضمانات معينه للتحصيل.

[أ] تحصيل الضريبه:

نصت الماده [١٥] من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩ على ان تدفع ضريبه الاطيان سنويا، وقد صدر مرسوم فى سنه ١٩٤٠ يحدد مواعيد واقساط الضريبه، ومن اهم ماتضمنه فى هذا الشأن ان الضريبه تحصل على قسطين متساويين "اول قسط شتوى ويستحق عن المده من اول يناير حتى اخر يونيو [القمح] والثانى صيفى عن المده من اول يوليو حتى اخر ديسمبر [القطن]، وقد روعى فى تحديد هذه المواعيد ان تكون مناسبه مع مواعيد نضج المحاصيل ومن ثم يمكن للممول سداد الضريبه عند بيعه للمحصول، كما يمكن للدوله ان تحصل على حقها دون مجهود.

وقد نصت الفقره الثانيه من الماده السابقه على تقسيط الضريبه التى يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها بسبب الاجراءات على عدد من السنوات

مماثل لعدد سنوات التأخير، على الا تتجاوز مده التقسيط خمسه سنوات فى الحالتين التاليتين٠ :-

* الزياده فى الضريبه الناتجه عن تنفيذ اعمال ذات منفعه عامه٠

* الضريبه المستحقه على الاراضى التى تنتقل ملكيتها من الحكومه الى الافراد٠

[ب] ضمانات التحصيل:-

قرر المشرع عده ضمانات للحكومه لتمكنها من تحصيل الضريبه، ومنها حق الامتياز الذى قررته الماده [١٦] من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩، للخزانه العامه فيما يتعلق بتحصيل الضريبه عن الاراضى المستحقه عليها الضريبه، وكذلك على ثمارها ومحصولاتها وعلى المنقولات والمواشى التابعه لهذه الاراضى٠

كذلك للحكومه فى حاله تخلف الملزم بدفع الضريبه عن دفعها فى المواعيد المقرره الحق فى تحصيلها عن طريق الحجز دون الحاجه الى الالتجاء الى اتخاذ اجراءات قضائيه٠

واخيرا فقد قرر المشرع على انه أذا قدمت طعون او معارضات فى دفع الضريبه، فانه لايترتب على ذلك وقف الدفع بالنسبه لها، ومن ثم يجب على الممول ان يدفع الضريبه اولا ثم يعارض فى استحقاقها مطالبا برد مادفعه بغير حق تطبيقا لنص الماده ١٧ من القانون، ولاشك ان ذلك الحكم يشكل قاعده عامه معروفه هى قاعده ادفع ثم استرد" ٠

٦/٢ الضريبه على الدخل من العقارات المبنيه:ـ

٦/٢/١ التطور التشريعي الضريبه:ـ

جاء القانون رقم [٥٦] لسنه ١٩٥٤ لتنظيم الضريبه على العقارات المبنيه، وقد بدأ سريانه فى اول يناير ١٩٥٤، وقد كانت هذه الضريبه من الضرائب المركزيه الى ان صدر القانون رقم ١٢٤ لسنه ٦٠ بنظام الاداره المحليه ليجعلها من الضرائب المحليه.

ومازال القانون ٥٦ مطبقا حتى الآن مع بعض التعديلات والاضافات التى دخلت عليه واهمها:ـ

* قانون رقم ٥٤٩ لسنه ١٩٥٥ بتعديل بعض احكام القانون رقم ٥٦.
* قانون رقم ٢٢٧ لسنه ١٩٥٦ بفرض ضريبه اضافيه للدفاع.
* قانون رقم ١٢ لسنه ١٩٥٩، ورقم ٢٩٤ لسنه ١٩٦٠ بتعديل بعض احكام القانون رقم [٥٦] فى شأن الضريبه على العقارات المبنيه.
* قانون رقم ١٦٩ بتقرير بعض الاعفاءات من الضريبه المبنيه وخفض الايجار بمقدار الاعفاءات.
* قانون رقم ٢٣ لسنه ١٩٦٧ بفرض ضريبه لاغراض الأمن القومى، وقانون رقم [٣٨] لسنه ١٩٦٧ فى شأن النظافه العامه.
* قانون رقم ٧ لسنه ١٩٦٩ بتعديل بعض احكام القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٣ بشأن ضريبه العقارات المبنيه.
* قانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٥٤ وقانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٧٣ لتنظيم تحصيل الضريبه العامه على الايراد من بعض ملاك العقارات المبنيه.
* قانون رقم ٢ لسنه ١٩٨٠ بتعديل الماده الاولى من القانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٧٣ بتنظيم تحصيل الضريبه العامه على الايراد لبعض ملاك

العقارات المبنيه.

* قانون رقم ٧٩ لسنه ١٩٨٠ بتقرير بعض التيسيرات على ممولى الضريبه على العقارات المبنيه.
* قانون رقم ١٠٦ لسنه ١٩٨٥ بالغاء سلطه مجلس الوزراء فى الموافقه على استثناء غير المصريين من شروط اكتساب ملكيه العقارات المبنيه والاراضى الفضاء.

ويؤكد المؤلف على ماسبق ذكره - فى الضريبه على الاطيان الزراعيه - بأن كثره تلك التعديلات فى التشريعات الضريبيه تدعو الى اعاده النظر فى هذه القوانين مع العمل على اصدارها فى قانون واحد يمكن الرجوع اليه فى الاحكام الخاضعه بالضريبه على العقارات المبنيه.

٦/٢/٢ مجال وشروط سريان الضريبه وخصائصها:-

أ. مجال نطاق وسريان الضريبه:-

تخضع للضريبه على العقارات المبنيه الدخل الناتج من:-

١. العقارات المبنيه مهما كانت ماده بنائها كالمنازل السكنيه ومبانى اللوكاندات والمخازن - والدكاكين والاكشاك الخشبيه والمصانع والمعامل والعائمات الرأسيه على الشواطئ، وبصفه عامه كافه الانشاءات سواء كانت مبنيه من الطوب او الحجاره او الخشب او الزجاج.

٢. مايعد فى حكم العقارات المبنيه كالحدائق الملحقه بالمبانى والاراضى الفضاء المستعمله كالشون وخلافه وذلك سواء كانت هذه الاراضى ملحقه

باحد المبانى او مستقله عنها وسواء كانت مسوره او غير، الا اذا كانت مجاوره لمساكن القرى وتستخدم كأجران لحفظ محصولات اهل القرى فلا تخضع للضريبه.

٣- التركيبات المقامه، فوق اسطح العمارات او واجهات العقارات بشرط ان تكون مؤجره وتعود بالنفع على المالك، اما التركيبات واللوحات المقامه على واجهات المحلات او فى اعالى المبانى بقصد الاعلان فلا تدخل ضمن العقارت الخاضعه للضريبه.

٤- العقارات المخصصه لاداره واستغلال المرافق العامه التى تدار بطريقه الالتزام سواء كانت مقامه على ارض مملوكه للدوله او الملتزمين.

[ب] شروط سريان الضريبه:

١- تسرى الضريبه على ايرادات الممتلكات المبنيه الموجوده داخل حدود الدوله الاقليميه فقط، بغض النظر عن جنسيه مالك العقار مصرى او اجنبى، ويصرف النظر عن محل اقامته بالدوله او بالخارج. أقامته فالقاعده هى مبدأ المكانيه الذى يقوم على سريان الضريبه على الايرادات المحققه داخل اراضى الدوله فقط، بحيث لاتمتد الى خارج حدود اقليمها الا فى حدود معينه وباتفاقات خاصه مع الدول الاخرى او بشرط المعامله بالمثل.

٢- ان الضريبه على ايرادات العقارات المبنيه تسرى سنويا وتستحق اساسا

عن سنه ميلاديه فى اول يناير من كل عام وتنتهى فى اخر ديسمبر.

[ج] خصائص الضريبه:-

١- ضريبه مباشره:-

حيث تنصب على الايراد، حيث ليس هناك وسيط فيما بين الممول والخزانه فهى تصيب اذن الممول دون ان يتمكن من ان ينقل عبئها الى الغير.

٢- ضريبه نوعيه على الايراد:-

فهى احدى الضرائب النوعيه التى تصيب نوعا من انواع الايرادات وهو ايراد الممتلكات المبنيه.

٣- ضريبه عينيه شخصيه:-

فهى عينيه حيث تنصب على الايراد دون مراعاه للظروف الشخصيه لمالكه، مع ذلك فقد راعى المشرع الناحيه الشخصيه، حيث جعل سعرها تصاعديا وسمح فيها ببعض الخصومات والاعفاءات التى سيتم مناقشتها فيما بعد.

٤- ضريبه تفرض على العقارات المبنيه بشكل واسع:-

حيث توسع المشرع فى تحديد العقارات المبنيه التى تخضع ايرادها لهذه الضريبه.

٥- ضريبه تسرى على ايراد حكمي:-

حيث يتحدد الايراد الخاضع لهذه الضريبه كما هى الحاله فى الضريبه على ايراد الاطيان الزراعيه على اساس حكمى مره كل عشره سنوات بمعرفه لجان متخصصه.

٦- ضريبه سنويه:-

حيث تؤدى تلك الضريبه على قسطين متساويين خلال الخمسه عشر يوما الاولى من شهرى يناير ويوليو من كل سنه، اى ان الضريبه سنويه، وان السنه ميلاديه.

٧- ضريبه تتخذ اساسا لتحديد اوعيه ضرائب اخرى:-

حيث تتخذ القيمه الايجاريه السنويه التى ربطت الضريبه على اساسها لتحديد مايدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل من ايراد العقارات المبنيه، واساسا لتحديد قيمه العقارات المبنيه نفسها لدى تحديد وعاء ضريبه الايلوله، كذلك فقد سمح المشرع للمنشأه التجاريه والصناعيه المالكه لعقار تشغله ان تخصم من ايراداتها الخاضعه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه القيمه الايجاريه السنويه المتخذه اساسا لربط ضريبه المبانى.

٨- ضريبه ذات سعر يراعى التباين فى متوسط الايجار الشهرى للحجره:-

ويعتقد المؤلف انه كان من الافضل للمشرع ان يقوم بفرض سعر تصاعدى للضريبه على العقارات المبنيه، بحيث يراعى فى تحديد فئاته التفاوت

فى دخول الممولين من العقارات المبنيه التى يمتلكونها اولهم حق الانتفاع عليها، وليس فقط التباين فى متوسط الايجار الشهرى للحجره، وذلك بغرض زياده الحصيله من هذه الضريبه من جهه، ومن جهه اخرى تحقيق عداله من حيث توزيع عبء الضريبه من كافه الممولين على اساس مدى مقدرتهم.

٩- تتمشى مع نظريه المصدر فى تحديد الدخل الخاضع الضريبه:.

حيث تفرض الضريبه على اساس القيمه الايجاريه السنويه للعقار المبنى، وحيث يجب ان يتوافر فى الدخل الخاضع للضريبه عنصر الدوريه (السنه الميلاديه)..

٦/٢/٣ تحديد وعاء الضريبه:

نصت الماده الاولى من القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ على ان:-

"تفرض ضريبه سنويه على العقارات المبنيه ايا كانت ماده بنائها، وايا كان الغرض الذى تستخدم فيه، دائمه او غير دائمه، مقامه على الارض او تحتها او على الماء، مشغوله بعوض او غير عوض".

كما نصت الماده التاسعه على ان:-

"تفرض الضريبه على اساس القيمه الايجاريه السنويه للعقارات التى تقدرها لجان التقدير"

من خلال منطوق المادتين السابقتين يمكن القول بان تحديد وعاء ضريبه المبانى يتطلب:

أ- حصر العقارات الخاضعه للضريبه.

ب - تقدير القيمه الايجاريه السنويه لها.

١/٣/٢/٦ العقارات الخاضعه للضريبه:

يتضح من خلال نص الماده الاولى من القانون ان المشرع قد توسع في تحديد العقارات التى يخضع ايرادها لهذه الضريبه، حيث يتبين ان الضريبه تفرض على العقارات المبنيه او ماقي حكمها.

١- العقارات المبنيه:-

لقد نصت الماده الاولى من القانون على قاعده عامه وهى سريان الضريبه على العقارات المبنيه ايا كانت ماده بنائها وايا كان الغرض الذى تستخدم فيه، مقامه على الارض او على الماء مشغوله بعوض او بغير عوض.

بناء على ذلك:

* فان الضريبه تفرض على العقارات المبنيه كالمنازل السكنيه ومبانى المصانع، المعامل والمتاجر... الخ، المقامه على الارض او المقامه على الماء [كالعائمات ولو كان ذلك على سبيل المثال برحلات تعود بعدها للشاطئ].

* لااهميه لماده بناء العقارات، حيث تكون من الطوب او الخشب او الزجاج، ولكن المهم ان تتميز اساسا بصفه الاستقرار بحيث لايمكن نقله دون تلف.

* تسرى الضريبه سواء اكان بقاء العقار دائم ام غير دائم، ويقصد بالدوام بقاء العقار حتى يستهلك والا يكون الغرض من اقامته عارضا.

وفى هذا الصدد اثير خلاف حول اخضاع اكشاك بيع الصحف للضريبه، حيث اخضعتها مصلحه الضرائب العقاريه للضريبه بدعوى انها متماسكه الاجزاء وغايه فى الثقل، ولايجوز نقلها الا باذن من البلديه، الا ان اداره التشريع لوزاره الماليه رات عدم خضوعها لانها لاتعتبر عقارا فى حكم القانون المدنى او القانون رقم ٥٦ لسنه ٥٤.

الا انه كان الاحرى خضوع تلك الاكشاك للضريبه مادامت استمرت اقامتها لاكثر من سنه، ويستند ذلك الرأى على اخذ القانون رقم ٥٦ لسنه ٥٤ لمفهوم واسع فى العقارات[١٦٩].

كذلك تخضع للضريبه العقارات سواء كانت مقامه فوق الارض او تحتها [مثل الانفاق وادوار المبانى تحت الارض].

كذلك تخضع العقارات للضريبه ايا كان الغرض من اقامتها، فقد تستخدم للسكنى او للاغراض التجاريه والصناعيه، ولايهم اذا كان مالكها يستغلها بنفسه او يؤجرها للغير، بمقابل او بدون مقابل.

٢- مايعد فى حكم العقارات المبنيه:

نصت الماده الاولى من القانون على انه:-

"يعتبر فى حكم العقارات المبنيه الاراضى الفضاء المستغله او المستعمله، والتركيبات التى تقام على اسطح او واجهات العقارات".

أ- الاراضي الفضاء المستغله أو المستعمله:-

وهى تعتبر فى حكم العقارات المبنيه، وتسرى عليها الضريبه على المبانى سواء كانت ملحقه او منفصله عنها، وسواء كانت مسوره او غير مسوره، ويشترط لخضوع تلك الاراضى ان تكون مستغله او مستعمله فى غير الزراعه، حيث اذا كانت كذلك فانها ستخضع لضريبه الأطيان كذلك فاذا كانت الارض الفضاء مجاوره لمساكن القرى ومستعمله اجرانا عامه لاهالى القريه فلاتخضع لضريبه المبانى، وكذلك فهى لاتخضع لضريبه الاطيان.

ويشترط ايضا لخضوع تلك الاراضى للضريبه ان تكون مستغله او مستخدمه على اوجه من الوجوه كمخزن للبضائع، شوادر للاخشاب، موقف السيارات...)، وعلى ذلك فان الاراضى الفضاء غير المستعمله او غير المستغله والتى تشرع فى البناء عليها فلا تسرى عليها الضريبه الا من بدء استعمالها او استغلالها.

غنى عن القول فان الأراضى الفضاء الواقعه فى كردون المدينه يمكن ان تتمتع بقوه القانون رقم ٣٤ لسنه ٧٨ باعفاء دائم دون حاجه لاتخاذ اجراءات من ذوى الشأن [ذلك فى المناطق المتصله بالمرافق العامه الاساسيه من مياه ومجارى وكهرباء] ويبلغ سعرها ٢٪ من قيمه الاراضى والذلك فهى ضريبه على رأس المال.

ب- التركيبات التى تقام على أسطح او واجهات العماره:-

وهى تعتبر فى حكم العقارات المبنيه، وتسرى عليها الضريبه بشرط ان تكون مؤجره او كان التركيب مقابل نفع او اجر، ولكن لايدخل فى ذلك

التركيبات الموضوعه على واجهات المحال بغرض الاعلان عن نفس المحال او عن بضائعها ولاتسرى عليها بالتالى الضريبه.

٣- العقارات المبنيه التى لاتخضع للضريبه:-

نصت الماده ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ الى الحالات التى تعفى من الضرائب على المبانى، ويلاحظ استخدام المشرع تعبير الاعفاء لمثل هذه الحالات، وكان الاحرى عليه استخدام تعبير عدم خضوع، اى ان هذه الحالات لاتسرى عليها ضريبه المبانى، والاختلاف بين الامرين هو ان الارض التى لاتسرى عليها الضريبه تتمتع بقوه القانون باعفاء دائم دون حاجه لاتخاذ الاجراءات من ذوى الشأن، بل يجب ان تراعيها مصلحه الضرائب العقاريه من تلقاء نفسها، اما لفظ الاعفاء فيقتصر على الحالات التى تتطلب اتخاذ اجراءات للحصول على هذا الاعفاء، خاصه وان المشرع قد اورد حالاتها فى الماده [٢٢] من القانون واستخدم لها تعبير "رفع الضريبه"[١٧٠].

ويمكن تصنيف الحالات التى لاتسرى عليها الضريبه حسب النطاق المكانى لسريان الضريبه، وبصفه المالك للعقار، وبالغرض الذى يستخدم فيه، والقيمه الايجاريه السنويه للعقار، كما نص القانون على بعض الحالات التى يجوز فيها رفع ضريبه المبانى كليا او جزئيا.

[ب] عدم الخضوع بسبب الموقع الجغرافى للعقار:-

لاتخضع للضريبه جميع العقارات الموجوده فى مدن وقرى الجمهوريه، التى لم ترد ذكرها فى الجدول المرفق للقانون، حيث نصت الماده [٢] من القانون على:-

"تسرى احكام هذه الضريبه على المدن والبلاد التى صدرت بها اوامر عاليه او مراسيم بربط الضريبه عليها... والمبتيه فى الجدول المرفق لهذا القانون، ولوزير الماليه بقرار منه ان يضيف الى الجدول المرفق او يحذف منه مدنا جديده، يعتقد المؤلف بان الاحرى على المشرع ان يقوم بتوسيع النطاق المكانى لفرض الضريبه على العقارات المبنيه، لتشمل القرى التى كانت يشتمل عليها الجدول المرفق للقانون رقم ٥٦ لسنه ٥٤ قبل حذفها بقرار وزير الخزانه رقم ٥٢ لسنه ٦٥، ليشمل ايضا قرى اخرى كثيره لها نفس سماتها التى اوجبت ادخالها فى النظام الجغرافى لتطبيق ذلك القانون".

[٢] عدم خضوع بسبب صفه مالك العقار وهى:-

١- العقارات المملوكه للدوله مهما كان الغرض منها [بنص الماده ٢١ من القانون].

٢- العقارات المملوكه لمجالس المحافظات والمجالس البلديه والقرويه والمحليه المخصصه لمكاتب ادارتها او للخدمات العامه سواء اكانت بمقابل او بدون مقابل [مبانى الكهرباء والغاز، والمياه والمجارى، والاسعاف... [ماده ٢١] وقد تكرر ذلك النص فى القانون رقم ١٢٤ لسنه ١٩٦٠ الخاص بنظام الاداره المحليه.

وبذلك اصبحت جميع العقارات المملوكه للمجالس المحليه معفاه من ضريبه المبانى.

٣- العقارات المملوكه لرؤساء وملوك الدول الاجنبيه والمخصصه للاستخدام الشخصى.

٤- دور السفارات والمفوضيات والقنصليات للدول الاجنبيه، والدور المملوكه للجهات الحكوميه الاجنبيه بشرط المعامله بالمثل.

٥- ابنيه المدارس المملوكه للطوائف الدينيه والجمعيات الخيريه او الاجتماعيه او العلميه وذلك سواء اكانت مجانيه او بمصروفات.

٦- الاكشاك الخشبيه الخاصه بالمنشآت التابعه لشركه المياه.

٧- العقارات غير ذات الريع المملوكه للطوائف الدينيه او الجمعيات او النوادى المسجله وفقا للقانون كالاضرحه او المزارات او الاسبله الخيريه المجانيه.

ج- عدم الخضوع بسبب الغرض الذى يستخدم فيه العقار:-

١- الابنيه المخصصه لاقامه الشعائر الدينيه كالمساجد والكنائس والمعابد والمدارس التى تختص بتعليم الدين، حتى لو كان بعض من اجزائها يشغلها بعض رجال الدين كمساكن بدون اجر.

٢- الابنيه المملوكه للجمعيات الخيريه او الاجتماعيه او العلميه وابنيه النوادى الرياضيه بشرط ان تكون تلك الابنيه مخصصه لمزاوله النشاط المنشئه من اجله الجمعيه وان تكون هذه الجمعيه مسجله اما اذا قامت هذه الجمعيات او النوادى بتأجير عقارات تملكها وتدر عليها ريعا، من ثم تخضع هذه العقارات للضريبه (ماده ٢١).

٣- ابنيه المستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات بشرط توافر خمسه شروط ضروريه:-

أ- ان تكون ملكا لجمعيات خيريه واجتماعيه.

ب- ان تكون هذه الجمعيات مسجله.

ج- ان تكون معده لقبول المرضى.

د- الا تكون الابنيه منشأه لغرض الاستثمار.

هـ- الا تتقاضى من المرضى ايه اجور.

٤- التركيبات الموضوعه على واجهات المحال بغرض الاعلان عن نفس المحال او بضائعها.

٥- العقارات المخصصه لمنفعه الاراضى الزراعيه المحيطه بها كالات الرى المعده لرى تلك الاراضى بدون اجر، ولكن اذا استعملت تلك الالات لرى الاراضى للغير مقابل اجر، من ثم تصبح هذه العقارات تدر ايرادا تفرض عليها الضريبه.

٦- مبانى القرى المقامه فى الاراضى الزراعيه والتى يسكنها مزارعين او عمال او مالكى الارض بغير اجر والتى تشغلها حاصلاتهم بشرط الا تجاوز اجره المبنى الواحد ثمانيه عشر جنيها فى السنه [ماده ٢١].

٧- الاحواش والمبانى الواقعه فى منطقه الجبانات بشرط عدم استعمالها للسكن المستمر. اما اذا استعملت للسكن المستمر وكذلك المبانى السكنيه الموجوده فى هذه المناطق فانها تخضع للضريبه.

د- عدم خضوع المنشآت المؤقته:-

ادرجت التعليمات الصادره فى ٢٤ مارس سنه ١٩٥٤ والملحقه بالائحه التنفيذيه للقانون ضمن العقارات التى لاتخضع للضريبه:-

* الذهبيات وابورات البحر التى تقوم برحلات نيليه فى بعض اوقات السنه وتبقى عند مراسيها فى الوقت الاخر.
* المنشئات المؤقته مثل الاكشاك والسيرك وحوامل الاعلانات التى لاتمضى على اقامتها سنه.

ج- عدم الخضوع بسبب القيمه الايجاريه للعقار:-

١- حيث نصت الماده [٢١] من القانون على اعفاء العقارات التى لاتزيد صافى قيمتها الايجاريه السنويه على ١٨ جنيها بشرط الا تزيد القيمه الايجاريه لجمله العقارات التى يملكها للممول او له حق الانتفاع بها عن هذا المبلغ [ويسرى ذلك الاعفاء على جميع انواع العقارات سواء اكانت لاغراض سكنيه او غير سكنيه].

ويشترط تطبيقا للقانون ٥٤٩ لسنه ١٩٥٥ ماده [٢٤] مكرر ان يقدم هؤلاء المموليين اقرارا بما يملكه اى منهم فى كل مدينه او بلده صافى القيمه الايجاريه السنويه لكل عقار والمجموع.

٢- نصت الماده الاولى من القانون رقم ١٥٦ لسنه ١٩٦١ على ان تعفى من اداء الضريبه على العقارات المبنيه والضرائب الاضافيه الاخرى، المساكن التى لاتزيد متوسط الايجار الشهرى للحجره بالوحده السكنيه

على ثلاثه جنيهات، كما تعفى من اداء الضريبه وحدها [دون الضرائب الاضافيه] المساكن التي يزيد متوسط الايجار الشهرى للحجره الواحده السكنيه فيها على ثلاثه جنيهات ولايجاوز خمسه جنيهات.

٣- ثم صدر القانون رقم ٤٩ لسنه ٧٧ فى شأن تأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقه بين المؤجر والمستأجر فنص فى مادتين ٦٦، ٦٧ على مايأتى:-

أ- بالنسبه للعقارات المنشأه قبل اول يناير سنه ١٩٤٤ فيعفى اصحابها من ضرائب الدفاع والامن القومى.

ب- بالنسبه للمساكن المنشأه او المشغوله لاول مره بعد ١٨ أغسطس سنه ١٩٦٩ يعفى شاغلوا هذه المساكن اعتبارا من اول يناير سنه ١٩٧٧ من اداء الضريبه العقاريه الاصليه والاضافيه اذا زاد متوسط الايجار الشهرى للغرفه الواحده فيها على ثلاثه جنيهات ولم يجاوز خمسه جنيهات، كما يعفى شاغلوا هذه المساكن من اداء الضريبه الاصليه فقط دون الاضافيه اذا زاد متوسط الايجار الشهرى للغرفه الواحده فيها على خمسه جنيهات ولم يجاوز ثمانيه جنيهات.

ج- يعفى شاغلوا المساكن المنشأه او المشغوله لاول مره منذ ٩ سبتمبر سنه ١٩٧٧ من اداء الضريبه الاصليه والاضافيه اذا لم يجاوز متوسط الضريبه الاصليه فقط اذا زاد متوسط الايجار الشهرى للغرفه

الواحده فيها على ثمانيه جنيهات، ولم تتجاوز عشره جنيهات٠

٤- نصت الماده الحاديه عشر من القانون رقم ١٣٦ لسنه ٨١ فى شأن بعض الاحكام العامه بتأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقه بين المؤجر والمستأجر على انه فيما عدا المبانى من المستوى الفاخر يعفى اعتبارا من اول يناير سنه ١٩٨٢ مالكو وشاغلوا المبانى المؤجره لاغراض السكنى التى انشئت او تنشأ اعتبارا من ٩ سبتمبر سنه ١٩٧٧ من جميع الضرائب الاصليه والاضافيه ولاتدخل ايرادات هذه المساكن فى وعاء الضريبه العامه على الايراد٠

ولاشك ان ذلك الاعفاء الاخير لم يلتزم بتقرير الاعفاء وفقا للقيمه الايجاريه للعقار فقط، وانما استحدث نظاما جديدا بتحديد الاعفاء بتاريخ معين مما يشير الى وجود وضع شاذ نتيجه لعقارات تعادل قيمتها الايجاريه قيمه العقارات دون المستوى الفاخر التى انشأت او تنشأ اعتبارا من ذلك التاريخ، ومع ذلك لاتتمتع بالاعفاء من الضرائب العقاريه ولاالضريبه العامه على الدخل٠

و- اعفاءات مقرره بقوانين اخرى:-

١- يعفى كل مسكن شعبى من الضريبه على العقارات المبنيه لمده خمسه سنوات من بدء الانتفاع به تطبيقا لنص الماده [٢١] من القانون رقم ٢٠٦ لسنه ١٩٥١٠

٢- يعفى مساكن مدينه العمال بامبابه التى يتقرر تمليكها للمنتفعين بها من

الضرائب على العقارات المبنيه والرسوم لمده خمسه سنوات من تاريخ توقيع عقد التمليك تطبيقا لنص القانون ٤٢١ لسنه ١٩٥٥.

٣- اعفاء اموال واملاك بعض الهيئات الدوليه مثل هيئه الصحه العالميه، والهيئه الدوليه للتنميه، والهيئه الدوليه للطاقه الذريه بعض الاتفاقيات الدوليه- من جميع الضرائب والرسوم للتنميه، والهيئه الدوليه للطاقه الذريه بمقتضى بعض الاتفاقيات الدوليه-- من جميع الضرائب والرسوم التى تفرضها الدوله، وبمقتضى ذلك يعفى ماقد يكون مملوكا لهذه الهيئات من عقارات من ضريبه المبانى والضرائب الاضافيه.

٤- حالات رفع الضريبه:-

نصت المادتان ٢٢، ٢٤ من القانون برفع ضريبه المبانى جزئيا او كليا عن العقارات الخاضعه لها فى الحالات التاليه:-

١- العقارات التى تنتزع ملكيتها للمنفعه العامه- ترفع عنها الضريبه بمقدار مايدخل من العقار فى المنفعه العامه [ماده ٢٤].

٢- اذا اصبح العقار معفيا طبقا للماده [٢١] من القانون.

٣- اذا خلا العقار كله او جزء منه من السكن ومما تحتويه مده ثلاثه اشهر متتاليه على الاقل ولم ينتفع به باى وجه من اوجه الانتفاع، ويشترط هذا البند مايلى:-

* خلو العقار او جزء منه من السكن ومما تحتويه.
* ان يستمر هذا الخلو لمده ثلاثه اشهر متتاليه على الاقل.
* الا ينتفع بالعقار خلال هذه المده باى وجه من وجوه الانتفاع.

٤- اذا هدم العقار او تخرب كليا او جزئيا الى درجه حالت دون الانتفاع

بالعقار كله او جزء منه·

٥- اذا اصبحت الأرض الفضاء المستقله عن العقارات المبنيه غير مستغله او غير منتفع بها·

٢/٣/٢/٦ تقدير القيمه الايجاريه السنويه لها:-

تنص الماده [٩] من القانون على ان:-

"تفرض الضريبه على اساس القيمه الايجاريه السنويه للعقارات···"

يتحدد وعاء الضريبه اذن بالقيمه الايجاريه المقدره، وتمر اجراءات التقدير عاده بثلاثه مراحل:-

- مرحله حصر العقارات·
- مرحله تقدير القيمه الايجاريه·
- ثم مرحله الطعن فى التقدير·

١- حصر العقارات:-

عالجت المواد من ٣ الى ٨ من القانون مرحله حصر العقارات الخاضعه للضريبه، والتى تقوم بها لجان تسمى لجان الحرد، ويتبين من هذه المواد ان هناك نوعان من الحصر هما:--

حصر عام لجميع العقارات المبنيه او مافى حكمها كل عشر سنوات [م٣من القانون]، حصر سنوى وقد نصت عليه الماده الثالثه من القانون المعدل بالقانون رقم ٥٤٩ لسنه ١٩٥٥·

ويشترط ان يقدم المالك او المنتفع بعقار اقرارا الى القسم المالى بالمحافظه الواقع فى دائرتها العقار، حيث يقدم الاقرار فى النصف الثانى من

السنه السابقه للحصر العام عن كل العقارات، وفى حاله الحصر السنوى يقدم الاقرار قبل نهايه شهر اكتوبر من كل سنه عن كل مايحدث خلال السنه حتى شهر اكتوبر، اما مايستجد فى شهرى نوفمبر وديسمبر من كل سنه فيجب تقديم اقرار عنه قبل نهايه شهر ديسمبر من السنه ذاتها.

٢- تقدير الايجار:

بعد اتمام حصر العقارات وتقديم الاقرارات السابق بيانها تقدر قيمتها الايجاريه بواسطه لجان خاصه وفى مواعيد معينه وطبقا للقواعد حددها القانون.

ووفقا لما نصت عليه الماده [١٣] يتولى تقدير القيمه الايجاريه فى كل مدينه او محافظه لجان مكونه من اربعه اعضاء، اثنان منهم من موظفى الحكومه، او من موظف المجلس البلدى واثنان من بين مالكى العقارات المبنيه بالمدينه او القسم التى يتم فيها التقدير، وتراعى اللجنه جميع العوامل التى تؤدى الى تحديد القيمه الايجاريه، وتجدر الاشاره الى اهميه اعاده المشرع فى تقدير القيمه الايجاريه فى ضوء المستوى العام الحالى لاسعار العقارات التى خضعت قيمتها الايجاريه للتخفيضات التى بدأت فى الخمسينات والستينات.

٣- الطعن فى التقديرات:-

واذا ماكان التقدير مجحفا بالنسبه للممولين فان الماده [١٥] من القانون قد اجازت لهم وللحكومه ان يتظلموا امام مجلس المراجعه من قرارات لجان التقدير خلال ٦ شهور من تاريخ النشر للتقديرات فى الجريده الرسميه، وعلى الرغم من حق التظلم فان الضريبه يجب ان تؤدى قبل التعديل وفى

المواعيد المحدده لها الى ان يصدر قرار مجلس المراجعه فى التظلم·

٦/٢/٤ ربط الضريبه:-

يقصد بربط الضريبه تحديد قيمه الوعاء الخاضع للضريبه من اجل تطبيق السعر المقرر عليه حتى يمكن الوصول الى مبلغ الضريبه المستحقه على الممول·

وطبقا للماده التاسعه من القانون رقم ٥٦ تربط الضريبه على اساس القيمه الايجاريه المقدره، والضريبه كما سبق الذكر لاتفرض على الدخل الاجمالى بل تفرض على الدخل الصافى، حيث اوجبت الماده [١٢] من القانون ان يستبعد فى جميع الاحوال ٢٠٪ من القيمه الايجاريه للعقارات المبنيه مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المالك بما فيها مصروفات الصيانه·

وتربط الضريبه على عقار مافى مكان وجود العقار، ذلك ان حصر العقار يتم فى بلد معين ولذا يتم ربط الضريبه عليه فى نفس البلد، وتجرى تسويه الضريبه من واقع الدفاتر الحصر فى بدايه كل سنه ميلاديه، وتحصر عقارات كل ممول فى دفتر المكلفه ويستخرج فى كل مدينه كشف الربط السنوى ويبين اسم كل ممول والعقارات المملوكه له والقيمه الايجاريه لهذه العقارات ومقدار الضريبه المستحقه عليها·

سعر ضريبه المبانى المبنيه:-

كما هو الحال فى ضريبه الاطيان فان ضريبه المبانى تتكون من ضريبه اصليه وضرائب اضافيه اخرى، وقد تعددت القوانين الخاصه بتحديد سعر الضريبه، الامر الذى ينبغى معه ايضاح الموقف الحالى لسعر الضريبه

على العقارات المبنيه على النحو التالى:-

١- العقارات المبنيه والمنشاه او المشغوله لاول مره حتى ١٩٦٩/٨/١٨:-

- اذا كان ايجار الحجره لاتتجاوز ثلاثه جنيهات، لايدفع الممول ايه ضرائب اصليه او اضافيه باستثناء رسم نظافه بواقع ٢٪ من الايجار ودمغه ايصال خمسون مليما شهريا.
- اذا كان ايجار الحجره لايتجاوز خمسه جنيهات فالممول معفى من الضريبه الاصليه على المبانى [١٥٪ من القيمه الايجاريه الصافيه]، ويقوم فقط بسداد ضريبه الغفر بواقع ٢٪ من الضرائب الاصليه ورسم شاغلين بواقع ٢٪ من القيمه الايجاريه بالاضافه الى رسم النظافه ودمغه الايصال.
- اذا كان ايجار الحجره يتجاوز ثمانيه جنيهات، يكون الممول مطالبا بان يسدد ٢٠٪ من صافى القيمه الايجاريه كضريبه اضافيه، بالاضافه الى رسم الغفر والشاغلين والرسم البلدى ورسم النظافه والدمغه.
- اذا كان ايجار الحجره لايتجاوز عشره جنيهات، فالممول يقوم بسداد ٣٠٪ من صافى القيمه الايجاريه بالاضافه الى الضرائب والرسوم الاضافيه [الغفر والشاغلين والنظافه والدمغه].
- اذا كان ايجار الحجره اكثر من عشره جنيهات فعلى الممول ان يدفع ٤٠٪ من صافى القيمه الايجاريه علاوه على الضرائب والرسوم الاضافيه سالفه الذكر.

٢- العقارات المبنيه والمنشأه او المشغوله لاول مره خلال الفتره من ٦٩/٨/١٨ حتى ١٩٧٧/٩/١٨ :-

أ- اذا كان ايجار الحجره حتى خمسه جنيهات، لايدفع الممول ايه ضرائب اصليه وانما يدفع فقط رسم النظافه ودمغه الايصال.

ب- اذا كان ايجار الحجره لايتجاوز ثمانيه جنيهات فالممول يكون معفى من الضريبه الاصليه [٢٠٪ من صافى القيمه الايجاريه] ومطالبا فقط بسداد ضريبه الغفر والرسم البلدى او الشاغلين او هما معا علاوه على رسم النظافه والدمغه.

ج- اذا كان ايجار الحجره لايتجاوز عشره جنيهات، فهنا يطالب الممول بدفع ٣٠٪ من قيمه صافى القيمه الايجاريه- كضريبه اصليه- بالاضافه الى سداد الضرائب الاضافيه الاخرى.

د- اذا كان ايجار الحجره يزيد عن عشره جنيهات، يكون الممول مطالبا بسداد ٤٠٪ من صافى القيمه الايجاريه كضريبه اضافيه بالاضافه الى ضريبه الغفر ورسم الشاغلين بواقع ٢٪ [فى دائره مدينتى القاهره والجيزه] ورسم بلدى بواقع —— ٢٪ من صافى القيمه الايجاريه بالاضافه الى رسم النظافه والدمغه.

٣- العقارات المبنيه والمشغوله او التى تنشأ لاول مره اعتبارا من ١٩٧٧/٩/٩ :-

أ- وهنا يعفى الممول من جميع الضرائب مهما كانت القيمه الايجاريه للوحده السكنيه، ولايدفع سوى رسم النظافه ودمغه الايصالات بذات النسبه السابقه، فيما عدا المبانى من المستوى الفاخر تطبيقا لنص الماده [١١] من القانون ١٣٦ لسنه ١٩٨١، حيث نصت تلك الماده ايضا على ان ايرادات هذه المساكن لاتدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل.

يعتقد المؤلف انه الاحرى على المشرع الغاء نص الماده [١١] من القانون ١٣٦ لسنه ٨١ حيث انه النص الوحيد فى هذا القانون غير الضريبى والذى يكاد يلغى تقريبا الضريبه العقاريه على المبانى السكنيه، وهناك اكثر من مبرر لذلك الالغاء اهمها:-

* انه يحرم الايرادات العامه للدوله من مورد ضريبى هام بدون اى مبرر منطقى.
* انه مخالف للدستور من حيث ان يميز بين ملاك المبانى السكنيه التى يعفيها من اى التزام ضريبى، بما فى ذلك خضوع الايرادات المحققه منها للضريبه العامه على الايراد وغيرهم من ممولى الضريبه على العقارات المبنيه ومن الممولين الخاضعين لضرائب اخرى

ولاشك ان ذلك التمييز فيه مجافاه للعداله وانكار لقاعده عموميه الضريبه وعن مخالفه الدستور من حيث عدم المساواه بين الموطنين فى الحقوق

والتكاليف العامه.

٦/٢/٥ تحصيل الضريبه وضمانات التحصيل:-

أ- تحصيل الضريبه:-

نصت الماده [٢٥] من القانون على ان:-"تؤدى الضريبه مقدما على قسطين متساويين خلال الخمسه عشر يوما من شهر يناير ويوليو من كل سنه، ويكون اداؤها فى مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها العقار والتى تحدد بقرار من وزير الماليه".

وتحرر قسائم الضريبه من كشوف الربط، وتسلم الى صاحب العقار مقابل دفع قيمتها للصيارف والمحصيلين فى مكاتب التحصى، وطبقا لقانون الاداره المحليه تعتبر الضريبه على العقارات المبنيه من الضرائب المحليه.

ب- ضمانات التحصيل:-

اعطى المشرع عده ضمانات لتحصيل الضريبه التى وردت فى القانون وهى:--

١- التحصيل عن طريق الحجز الادارى:-

حيث تنص الماده ٢٥ بند [٣] من القانون ان للحكومه ان تحصل الضريبه والغرامه المنصوص عليها بطريق الحجز الادارى عند عدم ادائها فى المواعيد المقرره. وعن مخالفة الدستور من حيث عدم المساواه بين المواطنين فى الحقوق والتكاليف العامة.

ب- اذا كان العقار قد بنى أو انشىء لاغراض خلاف السكن أو قد أنشىء لاغراض السكن ثم استعمل فى اغراض خلاف السكن بعد ذلك.

ج- اذا كان ايجار الحجرة لايتجاوز ثلاثة جنيهات، فالممول يكون مطالباً بسداد ١٠٪ من صافى القيمة القيمة الايجارية كضريبة اصلية وأيضاً سداد رسم النظافة ودمغة الايصال.

د- اذا كان ايجار الحجره اكثر من ثلاثه جنيهات، فالممول مطالب بسداد ١٠٪ من صافى القيمه الايجاريه كضريبه اصليه على هذه المبانى المنشأه لاغراض خلاف السكن او بدفع شرائح السكن وهى [١٥٪، ٢٠٪، ٣٠٪، ٤٠٪] على المبانى المنشأه لاغراض السمن واستعملت فى اغراض اخرى غير السكن، هذا بالاضافه الى ضريبه الخفر [٢٠٪ من الضريبه الاصليه] مع رسم البلديه ورسم الشاغلين ورسم الدمغه.

وتجدر الاشاره الى ان هناك رسم تم فرضه على ملاك العقارات المبنيه يسمى رسم السجل العينى، ويفرض مره واحده، وهو مايعادل قيمه الضريبه المفروضه على العقار المبنى فى سنه ونصف، سواء كان العقار سكنيا او مستعملا فى اغراض اخرى بخلاف السكن.

٢- التضامن بين المستأجر وصاحب العقار، وبين صاحب المبنى مع صاحب الارض:-

حيث تنص الماده [٣٦] من القانون:ـ"ويكون المستأجرون مسئولين بالتضامن مع اصحاب العقارات عن اداء الضريبه والغرامات المنصوص عليها فى هذا القانون بقدر الأجر المستحق عليهم بعد اخطارهم بخطاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك بغير حاجه الى اجراءات قضائيه اخرى.

واداء الاجره معجلا من المستأجر لايعفيه من تضامنه مع المالك فى اداء الضريبه فيما زاد على اجره ثلاثه اشهر وبشرط ان يكون الاداء بموجب مخالصه ثابته التاريخ قبل موعد استحقاق الضريبه المطلوبه، ويعتبر صاحب الارض متضامنا مع صاحب المبانى فى اداء الضريبه المستحقه.

٣- حق الامتياز:-

حيث تنص الماده [٣٧] من القانون والمعدله بالقانون رقم ٥٤٩ لسنه ١٩٥٥ على انه:ـ"للحكومه والمجالس البلديه التى لها حق الربط وتحصيل الضريبه حق الامتياز على الايجار والايراد والمنقولات الخاصه بالعقارات المبنيه والاراضى الفضاء المستغله المستحقه عليها الضريبه وعلى المبانى والاراضى المقامه عليها او الملحقه بها سواء كانت هذه الاراضى ملكا لاصحاب المبانى او لغيرهم.

٦/٣ الضريبه على الاراضى الفضاء:-

فرضت تلك الضريبه بمقتضى القانون رقم ٣٤ لسنه ١٩٧٨ حيث نص فى الماده الثانيه على[١٧٤]:

"تفرض على الاراضى الفضاء الواقعه داخل نطاق المدن فى المناطق المتصله

بالمرافق العامه الاساسيه من مياه مجارى وكهرباء والتى لاتخضع للضريبه على العقارات المبنيه او الضريبه على الاطيان الزراعيه ضريبه سنويه مقدارها ٢٪ من قيمه الارض الفضاء٠

ويتضح من نص الماده ضروره توافر عده شروط لفرض هذه الضريبه:-

١- ان تكون الارض الفضاء واقعه داخل نطاق المدن٠

٢- ان تكون الارض الفضاء متصله بالمرافق العامه الاساسيه من مياه ومجارى وكهرباء٠

٣- الا تكون هذه الارض الفضاء خاضعه لاى من الضريبه على العقارات المبنيه او الضريبه على الاطيان٠

٤- الا تكون هذه الارض الفضاء ملكا لاحدى الجهات التاليه:- الدوله- وحدات الحكم المحلى- شركات القطاع العام- الجمعيات التعاونيه- المساجد ودور العباده للنوادى والمدارس- الجمعيات الخيريه- السفارات والقنصليات الاجنبيه بشرط المعامله بالمثل٠

وتجدر الاشاره الى مايلى:-

أ- يتبع فى شأن حصر الاراضى الخاضعه لهذه الضريبه، واقرارات الممولين وتقدير قيمه الاراضى والتظلم من التقدير والربط والتحصيل، الاحكام المنصوص عليها فى القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ فى شأن الضريبه على العقارات المبنيه٠

ب- صدر القانون رقم ١٣ لسنه ١٩٨٤ بغرض تعديل النصوص الخاصه بفرض الضريبه على الاراضى الفضاء فى ثلاثه جوانب هى[١٧٥]:-

١- النص على ان تكون الاراضى الفضاء متصله بجميع المرافق العامه الاساسيه وليس بعضها.

٢- ان يقف سريان الضريبه على الاراضى الفضاء متى تم البناء او شغل وربط بضريبه العقارات المبنيه، او متى خضعت للضريبه على الاطيان الزراعيه.

٣- الغاء الشرط الخاص بالاتقل قيمه الضريبه العقاريه المفروضه عن قيمه ضريبه الارض الفضاء.

الفصل السابع

الضريبة العامة على الدخل

الفصل السابع
الضريبة العامة على الدخل

General income tax

٧/١ التطور التشريعى للضريبه:-

تعتبر الضريبه العامه على الدخل ضريبه تكميليه للضرائب النوعيه المختلفه على مصادر الدخل [سواء الضريبه على دخل الثروه العقاريه او الضريبه على دخل الثروه المنقوله على الاشخاص الطبيعيين]، ومن ثم فهى ضريبه تفرض على الاوعيه المختلفه للضرائب النوعيه بعد تجميعها فى وعاء واحد بغض النظر عن مصدرها فهى ضريبه فوق الضريبه، حيث ان اى دخل يخضع لضريبه نوعيه يخضع بدوره لوعاء الضريبه العامه على الدخل.

وقد استحدث القانون رقم ٩٩ لسنه ١٩٤٩ هذه الضريبه فى النظام الضريبى المصرى، تحت اسم الضريبه العامه على الايراد، وقد ادخل القانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ عده تعديلات على ذلك القانون الاصلى المنظم للضريبه، وقد تم دمج تلك الضريبه فى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١، حيث تم ادخال العديد من التعديلات على احكام هذه الضريبه سواء فيما يتعلق بنطاق الضريبه وتحديد وعائها او فى مجال الاعفاء من الضريبه وتحديد سعرها.

ومن اهم الاحكام المستحدثه فى مجال نطاق الضريبه هو خضوع المصرى والاجنبى للضريبه، اما فى مجال تحديد وعاء الضريبه فقد استحدث

القانون تحديد ناتج الاسهم والسندات التى توزعه شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص فى حدود ٥٠٪ مما تم توزيعه بشروط معينه، وفى مجال الاعفاء من الضريبه فقد اعفى القانون الاشخاص الذين لايتجاوز صافى دخلهم الكلى السنوى الفى جنيه، كذلك فى مجال سعر الضريبه فقد قام المشرع بتخفيض سعر الضريبه فى الشرائح العليا حيث جعل سعر اعلى شريحه ٦٥٪ على مايجاوز مائتى الف جنيه سنويا، كذلك فقد استحدث القانون ايضا احكام تتعلق بالاقرار وتحصيل الضريبه[١٧٦].

٧/٢ مجال وشروط سريان الضريبه وخصائصها:-

٧/٢/١ مجال سريان الضريبه:-

اخضع القانون- الاشخاص الطبيعيين للضريبه العامه على الدخل [سواء كانوا مصريين او اجانب] بالنسبه للايرادات التى تخضع لضريبه نوعيه وذلك بعد تجميعها لتكون الايراد الكلى الخاضع للضريبه، وتأسيسا على ذلك لايخضع للضريبه الاشخاص الاعتباريين حتى لو خضعوا لضريبه نوعيه اخرى، وجديرا بالبيان فقد قرر القانون اعفاء بعض الاشخاص بالنسبه لكل ايراداتهم او بعضها رغم توافر شروط خضوعهم للضريبه، كما قرر اعفاء بعض الايرادات من الضريبه رغم توافر شروط خضوعهم للضريبه.

بناء على ماتقدم يمكن للمؤلف دراسه مجال سريان الضريبه على النحو التالى:-

أ- الاشخاص الخاضعون للضريبه

ب- الاشخاص المعفون منها.

ج- الايرادات الخاضعه للضريبه والايرادات المعفاه منها ·

أ- الاشخاص الخاضعون للضريبه:-

تنص الماده ٩٥ "الفقره الاولى" من القانون على ان:-

"تفرض ضريبه عامه على صافى الايراد الكلى الذى يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون" من ذلك النص يتضح فيمن يخضع للضريبه بين المصريين والاجانب على النحو التالى:-

١- المصريون الخاضعون للضريبه:-

حيث تم اخضاع المصريين للضريبه ايا كان مجال توطنهم او اقامتهم، وبصرف النظر عن موطن اقامتهم او مكان ممارسه نشاطهم ويتضح من ذلك ان المشرع يأخذ بمبدأ التبعيه السياسيه بالاضافه لمبدأ التبعيه الاقتصاديه- حيث يكون مركز النشاط بمصر فضلا عن مبدأ التبعيه الاجتماعيه [الاقامه او التوطن] ·

ويعتقد المؤلف ان هناك صعوبات عمليه واضحه فى تطبيق القانون على دخل المصريين المقيمين بالخارج، حيث يعتبر ذلك فرضا نظريا لايمكن ان يجد مجالا للتطبيق بسهوله، حيث ليس هناك امكانيه بسيطه تمكن هؤلاء المصريين المتوطنين بالخارج من تقديم اقرارات ضريبيه واجبارهم على ذلك، وتطبيق الجزاءات المرتبطه بمخالفه ذلك، فضلا عن صعوبه اجراء رقابه فعاله على تلك الاقرارات لعدم توافر الوسائل التى يمكن ان تضمن التحقق من الدخل وقياسه ومن ثم ربط الضريبه وتحصيلها ·

كما يؤكد المؤلف على ان ذلك قد يؤدى الى قيام هؤلاء المصريون باداء ضريبتين فى وقت وان واحد، الاولى هى ضريبه بلد الموطن والثانيه هى الضريبه العامه على الايراد فى مصر، رغما عن اختلاف النظم الضريبيه فى بلد الموطن [البلد الاجنبى]... وبلد الجنسيه [مصر]، الامر الذى يجعل هؤلاء المصريين الى التخلى عن جنسيتهم المصريه حتما ومن ثم عدم اداء هذه الضريبه.

٢- الاجانب الخاضعون للضريبه:-

وهنا يلزم التفرقه بين الاجانب المتوطنين فى مصر والاجانب غير المتوطنين فى مصر

أ- الاجانب المتوطنون فى مصر:-

وقد اخضعهم المشرع لنفس الاسس التى يتعامل بها المصريون ومن ثم تسرى الضريبه على مجموع ايراداتهم سواء مانتج منها من مصادر مصريه ومانتج من مصادر خارج مصر، وقد استند المشرع فى اخضاع الاجنبى المتوطن فى مصر لنطاق سريان الضريبه العامه على الايراد الى مبدأ التبعيه الاجتماعيه.

ب- الاجانب غير المتوطنين فى مصر:-

وقد اخضع المشرع الاجنبى غير المتوطن للضريبه العامه على الدخل فى حدود ذلك الجزء من الايراد الناتج فى مصر والذى سبق وان خضع الى ضريبه نوعيه مصريه، وتلك الحاله تعتبر تطبيق لمبدأ التبعيه الاقتصاديه.

ب- الاشخاص المعفون من الضريبه:-

تنص الماده ١٠١ من القانون على نوعين من الاعفاءات هما:-

١- اعضاء السلكين السياسى والقنصلى الاجنبى.

٢- الفنيون والخبراء الاجانب.

١- أعضاء السلكين السياسى والقنصلى الاجنبى:-

حيث نص البند ١ من الماده ١٠١ من القانون على ان:-

يعفى من الضريبه العامه على الدخل السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الاجانب بشرط المعامله بالمثل وفى حدود هذه المعامله.

ويقصد بذلك النص رؤساء البعثات الدبلوماسيه واعضائها وغيرهم من الموظفين المنتدبين لشغل وظائف مستشارين او ملحقين فنيين بتلك البعثات، وقد تقرر ذلك الاعفاء عملا بما جرى عليه العرف السياسى بين الدول منعا للازدواج الضريبى الذى يحدث عند فرض الضريبه، حيث لو فرضت تلك الضريبه فى البلد الذى تؤدى فيه هؤلاء الاشخاص ووظائفهم الى ذلك مايدفعونه من ضريبه للدوله التى يتبعونها اصلا ووفقا لقوانينها، لادى ذلك الى تحميل تلك الايرادات بعبء الضريبه مرتين.

وطبقا لتعليمات المصلحه التفسيريه فى هذا الصدد يشترط مايلى:-

١- ان تكون المعامله بالمثل .. اى ان يكون فى بلد اجنبى قانون يسمح

بدوره باعفاء اعضاء السلكين السياسي والقنصلى المصريين من اداء هذه الضريبه وان يكون الاعفاء المقرر لهؤلاء الاجانب فى حدود تلك المعامله التى يلقاها المصريون هناك

٢- ان يكون ببلد اجنبى ضريبه عامه تماثل الضريبه العامه على الدخل او اى ضريبه شخصيه تحل محلها.

٣- ان يكون الاعفاء قاصرا على مايتقاضاه هؤلاء من مرتبات ومافى حكمها مقابل عملهم السياسى والقنصلى دون غيرها من الايرادات الاخرى.

٤- ان يقتصر الاعفاء على الممثلين القنصليين والسياسيين دون غيرهم من الاشخاص او الموظفين العاملين معهم بالبعثه.

وعلى ذلك لايشمل الاعفاء الموظفين العاملين بهذه الجهات، حيث انهم يخضعون تطبيقا لمبدأ التبعيه السياسيه، كذلك لايندرج تحت ذلك الاعفاء الموظفون الاجانب الذين يباشرون مهام سياسيه او قنصليه، كذلك لايمتد ذلك الاعفاء الى عائله القائمين بالعمل السياسى او القنصلى [مثل الزوجه او الاولاد او الخدم].

٢- الفنيون والخبراء الاجانب:-

تقرر ذلك الاعفاء فى الماده ١٠١ فقره [٢] من القانون والتى تنص على:-

"الفنيون والخبراء الاجانب المتوطنون فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومه او احدى الهيئات العامه او الخاصه بالنسبه للايرادتهم الناتجه من مصادر خارج مصر"

والحكمه من ذلك الاعفاء هو تشجيع هؤلاء الخبراء على العمل فى مصر للاستفاده من خبراتهم فى مشروعات التنميه، ويلاحظ ان ذلك الاعفاء لايمتد الى ما يحصل عليه هؤلاء من ايرادات من مصر- بل هو مقصور على ايراداتهم المستمده من الخارج اما ايرداتهم الناتجه فى مصر فهى خاضعه للضريبه العامه على الدخل بنص القانون.

ج- نطاق الايرادات الخاضعه للضريبه:-

اوضحت الماده ٢/٩٥ من القانون القاعده العامه التى تقضى بان الايراد الخاضع للضريبه العامه على الدخل هو الايراد الخاضع لضريبه نوعيه والذى يحصل عليه شخص طبيعى مصريا كان ام اجنبيا.

والايرادات التى تسرى عليها ضرائب نوعيه هى ايراد الاطيان الزراعيه، ايراد العقارات المبنيه، ايراد رؤوس الاموال المنقوله، الارباح التجاريه والصناعيه، المرتبات والاجور ومافى حكمها، ارباح المهن غير التجاريه.

ولكن هناك بعض ايرادات التى اخضعها المشرع لنطاق سريان الضريبه العامه على الدخل بالرغم من عدم خضوعها لضريبه نوعيه، بالاضافه الى ان

هناك بعض الايرادات التى تخضع لضرائب النوعيه ولكن نص المشرع على عدم سريان الضريبه العامه على الدخل صراحه على هذه الايرادات.

وتأسيسا على ذلك يمكن تحديد الايرادات التى تخضع لهذه الضريبه على النحو التالى:-

١- ايرادات تخضع للضريبه العامه ولاترتبط عليها ضريبه نوعيه باسم الشخص الطبيعي:-

وقد جاء النص على هذه الايرادات تطبيقا للماده ٩٥ من القانون والاصل هو عدم خضوع هذه الايرادات للضريبه العامه على الدخل لعدم خضوعها لضريبه نوعيه باسم الممول، وتلك الايرادات هى:-

أ- توزيعات شركات الاموال التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيون:-

وبطبيعه الحال فان هذه التوزيعات كانت تمثل ارباحا لتلك الشركات وخضعت بصفتها هذه للضريبه باسم الشركه، ولكن نظرا لان الشركه تمثل شخصيه قانونيه منفصله عن الشخصيه القانونيه للمساهمين فيها من الاشخاص الطبيعيين، ولم يتم خضوع هذه التوزيعات لدى هؤلاء الاشخاص للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله وضريبه نوعيه اخرى، فكان يتعين فى غياب النص الصريح على خضوعها للضريبه العامه على الدخل عدم سريان تلك الضريبه عليى هذه التوزيعات وجدير بالبيان فان المشرع قد حدد فيما يدخل من هذه التوزيعات فى وعاء الضريبه العامه على الدخل بنسبه ٥٠٪ مما تم توزيعه بشروط معينه.

ب- نصيب الشريك الموصى فى ارباح حصه التوصيه التى تم ربط الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه عليها باسم الشركه:-

بعد خصم هذه الضريبه من هذا النصيب حيث لم يكن يخضع هذا النصيب لضريبه نوعيه باسم الممول ولكن كان يخضع للضريبه على الارباح التجاريه باسم الشركه، ومن ثم فانه فى غياب النص صراحه على خضوعه لنطاق الضريبه العامه على الدخل فان هذه الاخيره لاتسرى عليه.

ج- مايؤول الى الاشخاص الطبيعيين من الارباح الصافيه الناتجه عن العمليات المعفاه طبقا للماده الخامسه من القانون رقم ٦٢ لسنه ٧٤ بشأن بعض الاحكام الخاصه بالتعمير ولذلك نص المشرع على اخضاعها يعتبر استثناء على القاعده العامه

د- مايحصل عليه الاشخاص الطبيعيون من الارباح والتوزيعات المحققه من المشروعات المتمتعه باعفاءات ضريبيه وفقا لاحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنه ٨٩ وذلك بعد انقضاء مده الاعفاء المقرره للمشروع:-

فتلك الارباح لاتخضع بعد انتهاء مده الاعفاء لضريبه نوعيه باسم المستفيدين منها وبالتالى كان الاحرى عدم خضوعها لوعاء الضريبه العامه على الدخل ومن ثم فهى تعد استثناء على القاعده العامه ايضا.

ويؤكد المؤلف على ان تلك الاستثناءات تشير الى عدم تطابق وعاء الضريبه العامه على الدخل مع اوعيه الضرائب النوعيه.

٢- ايرادات لاتخضع للضريبه العامه وتربط عليها ضريبه نوعيه باسم الشخص الطبيعي:-

وهى تلك الايرادات التى لاتخضع للضريبه العامه على الدخل رغما عن سابق خضوعها لضريبه نوعيه باسم الشخص الطبيعى وتلك الاستثناءات هى:-

أ- الارباح الناتجه من التصرفات العقاريه:-

وهى مانصت عليه الماده ١٩ من القانون والتى اخضعت اجمالى قيمه التصرفات العقاريه لضريبه خاصه وهى بسعر ٥٪ وبدون اى تخفيض وهى ضريبه مقطوعه لاتسرى عليها الضريبه العامه على الدخل.

ب- الارباح الناتجه عن الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه:-

وهى مانصت عليه الماده ٢٢ من القانون وذلك لسابق خضوعها الى ضريبه مقطوعه على اساس ضريبه الاطيان.

ج- المبالغ التى يحصل عليها العاملون من جهات اخرى غير الجهات التى يعملون بها:-

وهى مانصت عليها الماده ٥٩ فقره [٢] حيث تخضع لضريبه مقطوعه بمعدل ٥٪.

د- المرتبات التى تدفع للخبراء الاجانب الذين لاتزيد مده استخدامهم عن سته اشهر:-

حيث نصت الماده ٥٩ من القانون على اخضاع تلك المبالغ بنسبه ١٠٪ كضريبه مقطوعه.

ـ- مكافأت الارشاد او التبليغ التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيون:-

وقد نصت عليها الماده ٨٠ من القانون، حيث تخضع بنسبه ٢٠٪ من قيمتها كضريبه مقطوعه.

و- المبالغ التى يحصل عليها الاجانب غير المقيمين من يقومون بانه مهمه او نشاط:-

وقد نصت عليها الماده ٨٠ فقره [٢] من القانون، حيث يخضع لضريبه مقطوعه بنسبه ٢٠٪.

٣- الايرادات المعفاه من الضريبه النوعيه وغير معفاه من الضريبه العامه على الدخل:-

ومن امثله تلك الايرادات مايتعلق باخضاع ايرادات الملاك للضريبه على ايرادات مساكنهم فى غير الاسكان الفاخر، رغم تقرير الاعفاء من ضريبه المبانى لصالح المستأجرين.

٧/٢/٢ شروط سريان الضريبه:-

يشترط لسريان الضريبه العامه على الدخل مايلى:-

١- تجاوز حد الاعفاء القانونى:-

حيث تسرى الضريبه العامه على الدخل اذا تجاوز مجموع الايرادات الكليه الصافيه خلال السنه من كافه المصادر من الاعفاء القانونى، او بتعبير اخر لن تتجاوز ايراداته مبلغ ٢٠٠٠ جنيه سنويا طبقا لنص الماده [٩٦] من القانون والماده [١٠٢] من القانون، الا انه استثناءا من ذلك قد يخضع الممول لهذه الضريبه بالرغم من ان ايراده اقل من ذلك، وهذا مايحدث فى حاله المغادره او انقطاع التوطن للاجنبى كما سبق الاشاره، اذ ان الايراد

يحسب بنسبه المده وكذلك فى حاله الوفاه.

٢- اقليميه الضريبه:-

وتكون الاقليميه بالنسبه للاشخاص او الايرادات، تطبيقا لنص الماده [٩٥] من القانون والذى جاء عاما على النحو التالى:-

"تفرض ضريبه عامه على صافى الايرادات الكلى الذى يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون" ويتضح ان ذلك النص قد جاء عاما وشاملا حيث لم يفرق بين الايرادات الناتجه فى مصر وتلك المحققه فى الخارج، كما لم يفرق بين المصريين والاجانب سواء المتوطنين فى مصر او غير المتوطنين بها.

وعلى ذلك يفهم من ظاهر تلك الماده ان المشرع قد اخضع لتلك الضريبه ايرادات المصريين والاجانب ايا كان مصدر هذه الايرادات، ولكن ذلك الاطلاق وهذه العموميه يحكمها ماقرره المشرع من ان المقصود بالايراد فى تطبيق ذلك النص هو الايراد الخاضع لاحدى الضرائب النوعيه، وعلى ذلك فان الايرادات الاجانب المحققه فى الخارج لاتخضع للضريبه العامه على الدخل حيث لم يسبق خضوعها لضريبه نوعيه ولكنها معفاه منها بنص صريح طبقا للماده ١٠١ فقره .

٣/٢/٧ خصائص الضريبه:-

تتميز الضريبه العامه على الدخل بعدد من الخصائص والسمات هى:-

١- ضريبه مباشره تسرى على الاشخاص الطبيعيين:-

فهى مباشره حيث ايضا تسرى على ماده تتميز بالانتظام والاستقرار

النسبى تتمثل فى الدخل الذى يحصل عليه الشخص المكلف باداؤها، كما ان دافعها هو المتحمل النهائى لعبئها، وهى تفرض على الاشخاص الطبيعيين وعلى ذلك لايجوز الحجز على اموال الشركه مقابل الضريبه العامه المستحقه فى ذمه احد الشركاء.

٢- ضريبه عامه:-

لانها تفرض على مجموع اوعيه الضرائب النوعيه بالاضافه الى الاوعيه الاخرى عليها فى القانون وذلك اذا ماتجاوز المجموع الكلى لصافى ايرادات الممول من كافه المصادر عن حد الاعفاء القانونى، ويجب الاشاره الى صراحه نص المشرع على اطلاق اصطلاح العامه على الضريبه وليس الدخل.

وعلى الرغم من ان المشرع قد ارتأى فرضها تحقيقا لهدف مالى [زياده الموارد الماليه للدوله] وهدف اجتماعى [اداه لتحقيق العداله الاجتماعيه] الا ان الواقع العملى يشير الى عدم تحقيق تلك الضريبه لمبررات فرضها، ويدلل المؤلف على ذلك بمدى ضأله حصيلتها حيث بلغت فى عامى ٨١/٨٢، ٨٢/٨٣ مبلغ ١٨ مليون جنيه، ٢٥ مليون على الترتيب اى بنسبه ١ر١٪، ٣ر١٪ على التوالى من جمله الضرائب على الدخل لهذين السنتين [١٦٢٥ مليون جنيه، ١٩٢٠ مليون جنيه على الترتيب].

٣- ضريبه تكميليه:-

فهى ضريبه مفروضه على ايرادات الممول من كافه المصادر وهى لاتحل مكان الضرائب النوعيه المفروضه على فروع الدخل المختلفه، ولكنها

ضريبه تكميليه بمعنى انها ضريبة على الايرادات التى سبق وان خضعت للضرائب النوعيه وقد خرج المشرع عن ذلك حيث نص على سريان الضريبه على بعض الايرادات التى لم يسبق خضوعها للضرائب النوعيه [مثل توزيعات شركات الاموال]٠

وهى بهذا الوضع تستهدف تصحيح الانتقاد الذى يؤخذ على تجزئه الدخل حسب مصادره، وخضوع كل نوع منه لضريبه خاصه، حيث ان تجزئه الدخل لاتسمح بتحقيق العداله الضريبيه بالمساواه بين الممولين بحسب مراكزهم الماليه، حيث لايظهر المركز المالى الحقيقى للممولين الا بعد ضم كافه انواع الدخول بعضها الى بعض، بالاضافه الى علاج مساوئ الضرائب النوعيه التى تأخذ بقاعده العينيه ودون مراعاه الظروف الشخصيه للممول، او التى تأخذ بالسعر النسبى فى الضريبه دون مراعاه الدخل الخاضع للضريبه٠

٤- ضريبه سنويه:-

حيث تفرض الضريبه على ايرادات الممول عن السنه السابقه على تقديم الاقرار الضريبى والمقصود بالسنويه فى هذا الصدد ان تكون سنه ميلاديه اى مجموع الايرادات الكليه الصافيه التى حققها الممول من كافه المصادر خلال الفتره من اول يناير وفى اخر ديسمبر من كل عام، فيما عدا الاستثناءات التى وردت بالقانون فى الحالات الاتيه:-

أ- بدايه وانقطاع التوطن بالنسبه للاجانب، حيث تتم المحاسبه عن جزء من السنه من بدايه التوطن وفى تاريخ المغادره او انقطاع التوطن فى مصر٠

ب- الوفاه.. حيث تتم المحاسبه فى تاريخ الوفاه وليس عن سنه كامله.
بوجه عام يتم المحاسبه فى تلك الحالتين على اساس نسبه المده حتى تاريخ انقطاع التوطن او الوفاه، ويكون حد الاعفاء بنسبه المده ايضا وليس عن سنه كامله.

٥- ضريبه شخصيه:-

فهى تأخذ فى الاعتبار كافه العوامل والظروف المتعلقه بشخص الممول، فتقرر اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشه، كما تسمح بخصم النفقات والاعباء التى تعتبر عبء على وعاء اى ضريبه نوعيه اخرى، فضلا عن انها تأخذ بمبدأ التصاعد الضريبى فى سعرها، بالاضافه الى حق الممول فى خصم الاعباء العائليه[١٧٧] كما انها تفرض على الاشخاص الطبيعيون فقط- ولاتنطبق احكامها على الشركات او الهيئات مثلا، وتفرض على الشخص سواء كان ذكر او انثى، رشيداً او بالغا او قاصرا، وسواء كامل الاهليه او ناقص الاهليه مثل المعتوه المحجور عليه.

٦- ضريبه تصاعديه:-

حيث يرتفع سعر هذه الضريبه كلما زاد ايراد الممولين والهدف من ذلك التصاعد فى الشرائح هو تحقيق المساواه فى التضحيه للممولين كل بحسب قدرته على تحمل عبء الضريبه- فيزيد سعر الضريبه تصاعديا كلما زاد الدخل وذلك طبقا للاسعار المقرره.

٧- انها تصيب الدخل الصافي:-

فهي تفرض على الايراد الصافي بعد خصم التكاليف الوجبه الخصم او ماتعتبر في حكم التكاليف مثل النفقات وفوائد القروض والتبرعات...الخ.

٨- تجمع بين مبادئ التبعيه السياسيه والاجتماعيه والاقتصاديه:-

فالمشرع حينما يقرر سريان الضريبه العامه على الدخل على كافه المصريين ايا كانت محال اقامتهم فهو يأخذ بمبدأ التبعيه السياسيه، وحينما ينص على سريانها على الاجانب المتوطنين في مصر حتى ولو كانت دخولهم ناتجه من مصادر خارج مصر فانه يأخذ بمبدأ التبعيه الاجتماعيه، وحينما يثور سريانها على الاجانب غير المتوطنين في مصر عن دخولهم التي انتجت في مصر فانه يأخذ بمبدأ التبعيه الاقتصاديه.

٩- تأخذ بنظريه المصدر مع الاستعانه في نفس الوقت بنظريه الاثراء:-

فهي تتمشى مع نظريه الاطيان والضريبه على العقارات المبنيه والضريبه على فوائد الديون، والضريبه على المرتبات، والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه، كما انها تسير على نظريه الثروه في الضريبه على ايرادات القيم المنقوله والضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه لذلك يمكن القول بان الدخل الخاضع لهذه الضريبه تتمشى من النظريتين معا، ويتوقف الامر على مصدر الدخل الذي يخضع للضريبه اساسا.

٧/٣ تحديد وعاء الضريبه العامه على الدخل:-

على الرغم من ان الايرادات الخاضعه لهذه الضريبه تشمل بعض الايرادات التى تتميز بالدوريه والتكرار [مثل ايرادات العقارات المبنيه والاطيان الزراعيه والفوائد والمرتبات وارباح المهن الحره والارباح التجاريه والصناعيه الناتجه من النشاط التجارى] بالاضافه الى انها تشمل بعض الايرادات التى لاتمتاز بالدوريه والتكرار [مثل فائض التصفيه الذى يوزع على حمله الاسهم ومثل المكافأت العارضه التى تمنح للموظفين والارباح الرأسماليه والعرضيه الداخله ضمن نطاق النشاط التجارى]·

الا ان الدخل الخاضع لتلك الضريبه يعتبر اقل شمولا من مفهوم الدخل الشامل وذلك لان بعض انواع الايرادات لاتخضع للضرائب النوعيه وبالتالى فهى تخضع ايضا للضريبه العامه على الدخل مثل ارباح الاستغلال الزراعى، والارباح التجاريه وارباح المهن غير التجاريه او المرتبات التى يحصل عليها مصرى الجنسيه نتيجه نشاط خارج مصر·

ويعتبر وعاء الضريبه العامه على الدخل داله فى ثلاث متغيرات اساسيه هى الايرادات الخاضعه للضريبه، التكاليف المسموح بخصمها، والاعفاءات المصرح بها، وفيما يلى دراسه اسس قياس تلك المتغيرات·

٧/٣/١ قياس الايرادات الخاضعه للضريبه:-

نصت الماده [٩٥]، والماده [٩٨] من القانون على طبيعه تلك الايرادات واسس قياسها·

حيث نصت الماده [٩٨] من القانون "على ان تسرى الضريبه على

صافى الايراد المنصوص عليه فى الماده [٩٥] من هذا القانون، وتتحدد الايرادات طبقا للقواعد المقرره لتحديد اوعيه الضرائب النوعيه" كما نصت الماده [٩٨] من القانون ايضا على عدد من الاستثناءات على القاعده العامه فى تحديد الايرادات الصافيه.

وتتعلق اساسا بتحديد ايراد كل من الاراضى الزراعيه والعقارات المبنيه، وناتج الاسهم الذى توزعه الشركات المساهمه وخسائر الاستغلال التجارى او الصناعى او المهنى.

ويقصد بالايرادات الخاضعه للضريبه طبقا لنص الماده [٩٥] من القانون بالايرادات الخاضعه لاحدى الضرائب النوعيه بما فى ذلك ايراد الاراضى الزراعيه وايراد العقارات المبنيه، وقد حددت تلك الماده الايرادات الخاضعه للضريبه على النحو التالى:-

١- الايرادات الخاضعه لاحدى الضرائب النوعيه.

٢- ايراد الاطيان الزراعى.

٣- ايراد العقار المبنيه.

٤- توزيعات شركات الأموال.

٥- نصيب الشريك الموصى.

٦- مايؤول للاشخاص الطبيعيين عن عمليات المعفاة طبقاً للقانون ٦٢ لسنة ١٩٧٤.

٧- مايؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح والتوزيعات طبقاً للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ .

وفيما يلى دراسة تلك الأيرادات وأسس قياسها.

١- الأيرادات الخاضعة لأحدى الضرائب النوعية

أ- قياس الدخل الناتج من القيم المنقولة الخاضعة للضريبة.

حيث نص القانون على سريان الضريبة العامة على الدخل على الأيراد الناتج من رؤوس الأموال المنقولة، حيث أنه أيراد نوعى ولذلك يتم تحديده وفقاً للأسس التى أستقر عليها فى تحديده طبقاً لما تم الأشارة اليه، وحيث لاتخضع للضريبة العامة على الدخل الا كل ما يخضع لضريبة نوعية، وأستثناء من هذه القاعدة يلاحظ أن القانون لم ينص على خضوع عائد الأسهم المدفوعه للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة حيث لم يرد ذكرها ضمن الأيرادات الخاضعة لهذه الضريبة، ولكن عند تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل فقد نصت الفقرة [٢] من المادة ٩٨ من اللقانون على:- " يحدد ناتج الأسهم والسندات الذى توزعه الشركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص على الأشخاص الطبيعيين على أساس ٥٠٪ مما تم توزيعه وذلك بشرط أن تكون الأوراق المالية للشركة مقيدة فى سوق الأوراق المالية".

ويفهم من ذلك أن المشرع قد خرج من قاعدة أن يخضع للضريبة العامة على الدخل كل أيراد خاضع لضريبة نوعية تطبيقاً للمادة ١٠٠ من القانون، والذى أشار أيضاً الى "مع عدم الأخلال بما ورد بحكم المادة [٩٥] من هذا القانون لاتسرى الضريبة على الأيرادات المعفاه من ضريبة نوعية".

أى أن ذلك يعنى ان المشرع نص على ان ما يخضع للضريبة العامة

على الدخل من تلك الأيرادات الواردة بالمادة [٩٥] الى جانب باقى الأيرادات الخاضعة لضرائب نوعية ، ومن ثم فقد نص فى المادة [٩٨] فقرة [١] على خضوع ناتج الأسهم للضريبة العامة على الدخل بالرغم من عدم خضوعها للضريبة النوعية وهى الضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

بناء على ما تقدم يتحدد وعاء القيم المنقولة وفقاً لما يستقر عليه العمل فى تحديد الوعاء النوعى لها على النحو التالى:-

أ- أن ما يدرج فى هذا الوعاء هو الأيراد الصافى لأن الضريبة على القيم المنقولة تحجز عند المنبع كما هو معلوم .

ب- أن الواقعة المنشئة للضريبة العامة على الدخل هى نفس الواقعه المنشئة للضريبة على أيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

ج- يتعين أدراج كافة فوائد الديون أياكان نوعها فى حين يعفى فوائد الودائع السابق أعفاءها فى الضريبة النوعية .

وتشمل هذه الأيرادات بجانب ماتم ذكره بخصوص توزيعات شركات الأموال فوائد السلفيات والقروض وفوائد الودائع والتأمينات والأستثمارات الأخرى بخلاف الفوائد المعفاة تطبيقاً لنص المادة [٤] من القانون.

ب- قياس الدخل المستمد من العمل التابع [المرتبات] الخاضع للضريبة .

يتحدد الدخل المستمد من العمل التابع [المرتبات] الخاضع للضريبة العامة على الدخل بما أستقر عليه تحديد الوعاء النوعى لهذه المرتبات، وعند تحديد وعاء المرتبات ينبغى مراعاة الآتى:-

- تدرج صافى المرتبات ومافى حكمها فى وعاء الضريبة العامة على الدخل أى بعد أستبعاد المبالغ التى لم يسبق وأن دخلت ضمن وعاء الضريبة النوعى [أحتياطى المعاش وأقساط الأدخار والتأمين مقابل الحصول على الأيراد]٠

- عدم سريان الضريبة العامة على الدخل على حد الأعفاء المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليها فى المادة [٦] من القانون تطبيقاً لحكم محكمة النقض بتاريخ ٨٧/١/١ وتعليمات مصلحة الضرائب التنفيذية رقم ١٤ لسنة ٨٧ بتاريخ ٨٧/٢/٢٨.

- لاتسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل الأفيما يجاوز ٢٤٠ جنيه سنوياً ولاتسرى الضريبة على بدل التمثيل الأفيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً ويشترط الأيزيد عن المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلى ونفس الشئ بالنسبة لحوافز الأنتاج وفى جميع الأحوال لايجوز أن يزيد مجموع هذه البدلات الثلاث عن ٤٠٠٠ جنيه فى السنه.

- فيما يتعلق بتجميد فروق المرتبات والأجور والمكافأت التى تصرف فى سن معين يتم توزيعها على سنوات الأستحقاق وعلى أساس ذلك يتم حساب الضريبة النوعية وما يدخل منها فى وعاء الضريبة العامة على الدخل

هو ذلك المبلغ الذى أحتسبت الضريبة النوعية على أساسه.

- حيث أن الضريبة على المرتبات ضريبة نوعية ومن ثم فلابد من مراعاة أى تغير يطرأ على هذا الوعاء حيث يجب أن يتم تعديل ربط الضريبة العامة على الدخل كلما طرأ تعديل على وعاء ضريبة المرتبات.

- يجب الأخذ فى الأعتبار أن المشرع قد أخضع للضريبة النوعية بعض المبالغ ثم أعفاءها بنص صريح من الخضوع للضريبة العامة على الدخل مثل المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أو التى يحصل عليها الموظفون العموميون التى سبق الأشارة اليه.

- تعتبر ضريبة المرتبات التى قد تتحملها بعض الجهات عن موظفيها ميزة نقدية يجب أن تضاف الى وعاء الضريبة العامة على الدخل.

ج- قياس الدخل الناتج من العمل المستقل [المهن غير التجارية] والخاضع للضريبة العامة على الدخل.

عند تحديد وعاء المهن غير التجارية الذى يدرج ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل يراعى مايأتى:

- أن ما يدرج ضمن الوعاء هو صافى أرباح المهن غير التجارية بعد خصم الأعفاء المقرر لمقابلة الأعباء العائلية وفقاً لما تم الأشارة اليه سابقاً.

- لايدخل ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل أيراد المهن الحره المحققة

فى الخارج لأنها لاتخضع للضريبة النوعية أساساً.

- يحق لأصحاب المهن التجارية خصم خسارة السنة المالية فى فترة تحققها من المجموع الكلى لأيراداته فى هذه السنة ذاتها وأذا لم يكن فى هذه السنة أى أيرادات خاضعة للضريبة العامة على الدخل يحق لها خصمها من المجموع الكلى لايراداته فى السنة التالية.

- يتحدد وعاء ضريبة المهن غير التجارية حتى تاريخ الأنقطاع فقط ويتم استحقاق الضريبة عن سنة كاملة فى حالة عدم الأخطار عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة العامة على الدخل.

- يجب الأخذ فى الحسبان أن المشرع قد أعفى مبالغ من الخضوع للضريبة العامة على الدخل رغماً من أخضاعها للضريبة النوعية بسعر ثابت مثل مكافآت الأرشاد والمبالغ التى يحصل عليها الأجانب غير المقيمين والذين يزاولون نشاط غير تجارى طبقاً لما تم الأشارة اليها سابقاً.

- تعديل وعاء النشاط المهنى لاى سبب من الأسباب يؤدى بالتبعية الى تعديل وعاء الضريبة العامة على الدخل.

د- قياس الدخل الناتج من النشاط التجارى والصناعى [الأرباح التجارية والصناعية].

يعتبر وعاء الأرباح التجارية والصناعية وعاء نوعى، فيتحدد بالتالى

طبقاً للاسس المتبعة لهذه الضريبة مايسفر عنه تحديد هذا الوعاء من أرباح خاضعة للضريبة وعند تحديد ذلك الوعاء الذى يدخل ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل يراعى الأعتبارات التالية :-

١- أدراج الربح الخاضع للضريبة بعد خصم الأعفاء للاعباء العائلية.

حيث يدرج فى وعاء الضريبة على الدخل ما يحصل عليه الممول الفرد أو الشريك المتضامن من أيرادات تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وتتمثل فيما يحصل عليه الممول من حصته فى الأرباح أو مرتبات أو فائدة على رأس المال،ويتمثل صافى الربح الخاضع للضريبة فى صافى الربح بعد خصم الأعفاء المقرر للاعباء العائلى، حيث قضت محكمة النقض بعدم سريان الضريبة العامة على الدخل على الأعفاء المقرر الأعباء العائلية المنصوص عليه فى المادة [٦٠] من القانون، وأيدت ذلك تعليمات المصلحة التنفيذية حيث قضت بتعميم المبدأ على جميع ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والمرتبات والخاضعين للضريبة العامة على الدخل.

٢- فى حالة التعديل بالزيادة فى أرباح الشركة نتيجة الفحص الضريبى فإن نصيب الشريك المتضامن من هذه الزيادة تربط عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بأسمه ومن ثم فأنها تدخل ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل.

٣- ترحيل الخسائر وأثرة على تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل:-

- فى حالة أنتهاء نتيجة المنشأة بخسارة فى أحد السنوات، فأنه يحق للممول تطبيقاً للمادة [٩٨] من القانون أن يخصم تلك الخسارة فى سنة تحققها من المجموع الكلى لايراداته فى هذه السنة، وأذا لم يكن للممول فى السنة المذكورة أيرادات تخضع للضريبة العامة على الدخل، ففى هذه الحالة يتم خصم الخسارة من مجموع الأيرادات الخاضعة للضريبة العامة على الدخل فى السنة التالية.

وقد يثور تساؤل هام وهو ما العمل بالنسبة لترحيل خسارة نتيجة الأعمال الذى يسمح المشرع فى المادة [٣٥] من القانون بترحيلها على أرباح السنوات الخمس التالية [كذلك بالنسبة لأرباح المهن غير التجارية طبقاً لنص المادة [٧٨] من القانون] والنص واضح وصريح حيث يقرر المشرع أن ترحيل خسارة الأستغلال التجارى [وكذلك الأستغلال المهنى] لايكون له أى أثر عند تحديد وعاء الضريبة على الدخل فى السنوات التى يتم ترحيل الخسارة اليها إلا فى حالة عدم وجود أيرادات للممول تخضع للضريبة العامة للدخل تسمح بخصم الخسارة منها، وفى تلك الحالة يتم خصم الخسارة من مجموع الأيرادات الخاضعة للضريبة العامة على الدخل فى السنة التالية وكمثال تطبيقى يفترض أن هناك ممول يخضع لضريبة الأرباح التجارية قد حقق خسارة من أستغلاله التجارى عن عام ١٩٨٩ مقدارة ٢٠٠٠٠ جنيه فإذا كانت للممول أيرادات أخرى تدخل فى وعاء الضريبة العامة على الدخل مقدارها ١٧٠٠٠ جنيه، فأنه يحق له أن يخصم الخسارة من الأيرادات الأخرى

وبأجراء ذلك يتبقى مبلغ ٣٠٠٠ لايجوز للممول أن يخصمه من الأيرادات الخاضعة للضريبة العامة على الدخل حتى ١٩٩٠ أو بعدها ، ولكن يحق للممول أن يخصم الخسارة التى تحققت فى عام ١٩٨٩ وبشرط عدم وجود أيرادات تخضع للضريبة العامة على الدخل فى هذه السنة من الأيرادت الخاضعة فى العام التالى أى فى سنة ١٩٩٠.

رغماً عن ذلك فأن المؤلف يعتقد أنه الأفضل للممول أن ينقل باقى الخسارة [٣٠٠٠جنيه] بخصمها من مجموع أيراداته فى السنة التالية وذلك لان عدم أجراء ذلك يتسبب فى حرمان الممول من ميزه خصم هذه الخساره بصفه نهائيه[١٧٨]٠

بناء على ذلك يختلف ترحيل الخسائر فى ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه [وضريبه المهن غير التجاريه] عنه فى الضريبه العامه على الدخل، وحيث يمكن ترحيل خسائر النشاط التجارى او الصناعى [والمهنى] عند تحديد الوعاء السنوى٠لمده خمسه سنوات متتاليه تباعا طبقا لنص الماده ٢٥، ٧٨ من القانون، بينما تخصم الخساره عند تحديد وعاء الضريبه العامه على الدحل فى سنه تحقيقها او فى السنه التاليه فقط ولايتعدى خصم الخساره ذلك باى حال من الاحوال٠

٤- توقف نشاط الممول او التنازل عن المنشأه

- فى حاله توقف نشاط الممول او فى حاله تنازله عن المنشأه، فان صافى الربح حتى تاريخ التوقف او التنازل هو الذى يدرج ضمن وعاء

الضريبه العامه على الدخل تطبيقا لنص المادتين ٢٩، ٣٠ من القانون.

حيث تنص الماده ٢٩ من القانون "وعلى الممول ان يخطر المأموريه المختصه خلال ٣٠ يوم من التاريخ الذى توقف فيه العمل والالتزام بالضريبه المستحقه عن ارباح الاستغلال عن شركاء له".

ويستفاد من ذلك النص انه بالنسبه لحالات التوقف عن العمل او التنازل عن المنشأه اذا لم يخطر الممول المأموريه المختصه خلال ٣٠ يوم من تاريخ التوقف فيلتزم بدفع الضريبه عن الاستغلال عن شركاء له، وهذا الحكم لايمتد اثره الى الضريبه العامه على الدخل، حيث ان هذا الاجراء يعتبر جزاء او عقوبه عن عدم التبليغ ولايعتبر من قبيل الارباح المحققه بالفعل.

٥- السنه الماليه للمنشأه والسنه الضريبيه:-

- تنص الماده ٩٧ من القانون على ان الضريبه العامه على الدخل تستحق فى اول يناير من كل سنه وعلى ذلك فما يدرج ضمن وعاء هذه الضريبه هو مايحققه الممول من ارباح تجاريه او صناعيه خلال هذه السنه حتى لو كانت متداخله مع سنه سابقه، فمثلا اذا حقق الممول ارباح مقدارها ١٠٠٠ جنيه عن السنه الماليه من ١٩٨٨/٦/١ الى ١٩٨٩/٦/٣٠ فان ذلك الربح يجب ان يدرج فى وعاء الضريبه العامه على الدخل فى عام ١٩٩٠.

٦- ايرادات الاصول الداخله فى ميزانيه الشركه التى يطبق عليها نص الماده [٣٦]:-

- تطبيقا لنص الماده ٣٦ من القانون - اذا كان هناك منشأه فرديه او تجاريه تملك عقارا يدر عليها ايراد فعليا، فان ١٠٪ فقط من ايراد ذلك العقار يدخل ضمن وعاء الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، فى حين يدرج صافى الربح النهائى بما فيه نسبه ١٠٪ ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل، حيث يكون الهدف هو تغطيه نفقات من المفترض ان تكون تكبدتها المنشأه فى سبيل ذلك الاستثمار او ايراد العقار فى حد ذاته فانه يدخل طبقا للاسلوب الحكمى التقديرى الذى يقوم على اساس القيمه الايجاريه بعد خصم ٢٠٪ من تلك القيمه لمقابله جميع التكاليف.

- فاذا كان هناك ممول خاضع للضريبه العامه على الدخل يمتلك منشأه تجاريه بلغ صافى ربحها المحاسبى خلال السنه ٢٠٠٠٠ جنيه، ويتضمن ذلك الربح ٥٠٠٠ جنيه اجمالى ايراد اوراق ماليه،كما يتضمن ١٠٠٠ جنيه ايراد عقار مؤجر للغير، وقد تم تحميل الربح المحاسبى بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ضريبه القيم المنقوله، كما حمل الربح بمبلغ ٤٠٠ جنيه كمصروفات خاصه بالعقار وبفرض ان القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط ضريبه العوائد هو ١٥٠٠ جنيه، ففى هذه الحاله يتم ادراج تلك الايرادات ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل على النحو التالى:-

وعاء ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه:-

الربح المحاسبى ٢٠٠٠٠ جنيـــه

يضاف اليه

ضريبه القيم المنقوله	١٦٠٠	
مصروفات العقار	٤٠٠	
	٢٠٠٠	حنيه
يخصم منه	١٨٠٠٠	حنيه
٩٠٪ من ايراد الاوراق الماليه ٥٠٠٠ x ٩٠ ٪ =	٤٥٠٠	جنيه
٩٠٪ من ايراد العقار ٣٠٠٠ x ٩٠ ٪ =	١٨٠٠	جنيه
	٦٣٠٠	حنيه
مايدرج فى وعاء الايراد العام	١١٧٠٠	جنيه

الايراد الحكمى للعقار ١٥٠٠ x ٨٠٪ = ١٥٠٠ x ٨٠ ٪ = ١٢٠٠ جنيه

ايراد الاوراق الماليه بعد خصم الضريبه

٥٠٠٠ جنيه - ١٦٠٠ جنيه = ٣٤٠٠ جنيه

مجموع مايدرج ضمن وعاء الايراد العام ١٦٣٠٠ جنيه

- يجب ان يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد وعاء ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه الخاضع للضريبه العامه على الدخل ان هناك بعض الانشطه التى تخضع ارباحها للضريبه النوعيه وهى ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه وفى نفس الوقت لاتخضع للضريبه العامه على الدخل وتلك الانشطه هى التصرفات العقاريه طبقا لنص الماده [١٩] من القانون، والاستغلال الزراعى طبقا لنص الماده [٣٢] من القانون.

٢- قياس وتحديد ايراد الاراضى الزراعيه:-

أ- نوع ايرادات الاطيان الزراعيه الخاضعه للضريبه:-

عند تحديد وعاء الضريبه على الأطيان الزراعيه الذى يدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل يراعى مايلى:-

- يخضع الايراد الناتج من الاراضى الزراعيه للضريبه العامه على الدخل ويقصد بهذه الاراضى تلك الاراضى الزراعيه المملوكه للممول- ملكيه تامه- وكذلك الاراضى التى له فيها حق الانتفاع فقط.

- وتفرض ضريبه الأطيان عاده على جميع الأراضى المنزرعه فعلا او القابله للزراعه على اساس القيمه الايجاريه السنويه المقدره لهذه الأراضى، ويقع عبء هذه الضريبه على مالك الأراضى الزراعيه دون المستأجره، وتأسيسا على ذلك تدخل ايرادات الأطيان الزراعيه فى وعاء الضريبه العامه على الدخل بالنسبه لمالك الأرض الزراعيه وليس بالنسبه للمستأجر [سواء كان المالك يزرعها لحسابه او كان يؤجرها للغير او كان يزرعها على اساس المشاركه].

- يترتب على ذلك عدم خضوع ربح الاستغلال الزراعى للضريبه العامه على الدخل لان مايدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل هو الايراد الناتج من تملك الارض الزراعيه.

- اما الأراضى الزراعيه التى ترفع عنها ضريبه الأطيان الزراعيه نتيجه

لظروف ارث او انعدام قدرتها الانتاجيه كالارض التى تتلف انهيار الرمال والاراضى التى تتعطل زراعتها بسبب طغيان مياه النيل او البحر ونضوب العيون التى كانت تروى منها، فان ايراد تلك الاطيان لاتدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل مادام قد رفع عنها ضريبه الاطيان.

- اما الاراضى الزراعيه التى لم يفرض عليها ضريبه الاطيان لانها غير قابله للزراعه ثم اصبحت بعد ذلك قابله للزراعه فتفرض عليها ضريبه الاطيان من بدايه السنه الميلاديه لتاريخ اعتبارها قابله للزراعه، وتدخل بالتالى فى وعاء الضريبه العامه على الدخل من تاريخ ربط ضريبه الاطيان عليها.

- وفى حاله ماذا تم بيع بعض الاراضى الزراعيه للغير دون ان يشهر عقد البيع بالشهر العقارى [وفقا للقانون تنظيم الشهر العقارى] فان مصلحه الضرائب كانت ترى ان التصرفات غير المسجله لايكون لها اثر سوى الالتزامات الشخصيه بين ذوى الشأن، الا انها عدلت عن ذلك ورات انه مادامت الارض الزراعيه قد انتقلت حيازتها للمشترى، واصبح هو الذى يحصل على ايرادها فانها تدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل بالنسبه للمشترى حتى لو كان عقد البيع غير مسجل بالشهر العقارى.

- الارض غير المربوطه بالمال لايقدر لها ايراد حتى لو تحقق الايراد بالفعل، تطبيقا لقاعده ان مايخضع للضريبه العامه على الدخل هو كل ايراد خاضع لضريبه نوعيه، ومن ثم فحيث لايوجد ربط مال لهذه الاراضى فلا مجال لدخول ايرادها ان وجد ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل.

ب- أسس قياس وتحديد ايرادات الاطيان الزراعيه:-

نص البند [١] من الماده [٩٥] من القانون على ان: "يحدد ايراد الاراضى الزراعيه على اساس القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الاطيان بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف، ويجوز للممول ان يطلب محاسبته على الاساس الفعلى".

تطبيقا لذلك النص - هناك اسلوبين لقياس وتحديد ايرادات الاراضى الزراعيه الخاضعه للضريبه هما الاساس الحكمى والاساس الفعلى.

أ- اساس القياس الحكمى لايرادات الاراضى الزراعيه:-

بغرض تيسير المحاسبه وقياس الايرادات الخاضعه للضريبه فقد حدد المشرع اسلوبا حكميا يتحدد على اساسه هذه الايرادات [وفقا للماده [٩٨] من القانون].

حيث تحسب تلك الايرادات على اساس القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط ضريبه الاطيان بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف وقد حدد القانون رقم ٦٥ لسنه ١٩٤٩ سعر ضريبه الاطيان بواقع ١٤٪ من الايجار السنوى للارض المنزرعه فعلا او القابله للزراعه.

ويقصد بضريبه الاطيان هنا الضريبه الاصليه فقط دون النظر الى الرسوم الاضافيه التى تفرض على الاراضى الزراعيه بواقع ١٥٪ من الضريبه الاصليه، وبتعبير اخر فان الايراد الحكمى للاراضى الزراعيه يتم قياسه على

النحو التالي:-

الضريبة أو المال المربوط = ١٤٪ من القيمة الايجارية

القيمة الأيجارية = الضريبة أو المال المربوط × $\frac{١٠٠}{١٤}$

ايراد الأطيان الزراعية = الضريبة أو المال المربــوط × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × ٨٠ ٪

وعلى اساس ذلك فأن الأيراد الحكمى للاطيان الزراعية الذى يدخل فى وعاء الضريبة العامة على الدخل يتم قياسه على أساس القيمة الأيجارية التى تمثل وعاء ضريبة الأطيان الزراعية.

فاذا كان احد الممولين الخاضعين للضريبه يمتلك ٤٠ فدانا ارضا زراعيه تبلغ ضريبه الاطيان المربوطه عليها ١٢٦٠ جنيها فيكون الايراد الحكمى للاطيان الزراعيه كالاتى:-

الايراد الحكمى للاطيان الزراعيه = ١٢٦٠ × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × ٩٠٠٠ حنيه

الايراد الحكمى الصافى الخاضع للضريبه= ٩٠٠٠ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ × ٧٢٠٠ حنيــه

وللتعرف على الاموال المربوطه على الارض الزراعيه لابد من الرجوع الى ورد المال او تكليف الممول بتقديم شهاده او اخطار بالربط من الجمعيه الزراعيه الكائن بزمامها الارض التى يحاسب عنها الممول موضحا بها المساحه المنزرعه والاموال المربوطه وكذلك الرسوم.

وطبقا لنص الماده [٩٩] فقره [أ] بند [ب] فان ربط الضريبه على الاطيان الزراعيه يعتبر فى حكم دفعها، وعلى ذلك فان الفاحص الضريبى بعد تحديده الاجمالى اى ايراد من عنصر الاطيان الزراعيه يقوم بخصم الاموال والرسوم بواقع ١٥٪ من الاموال المربوطه وذلك بدون مطالبه الممول بتقديم ايصالات سداد هذه التكاليف وذلك عملا بصريح الماده٠

وعند تكليف الممول بتقديم بيان من الجمعيه الزراعيه عن ضريبه الاطيان المربوطه فقد يأتى بالبيان متضمنا اجمالى الربط [وهو عباره عن المال والرسوم معا]٠

وفى تلك الحاله يتم تحديد ايراد الاراضى الزراعيه على النحو التالى:-

$$\text{الربط} \times \frac{١٠٠}{١١٥} \times \frac{١٠٠}{١٤} \times \frac{٨٠}{١٠٠}$$

فاذا كان هناك احد الممولين يمتلك مساحه زراعيه تبلغ الاموال والرسوم المربوطه عليها ٦١٨ جنيها سنويا، وتمتلك زوجته مساحه بنفس الناحيه بالميراث عن والدها تبلغ الاموال المربوطه عليها مبلغ ٤٦٠ جنيها، كما يمتلك ابنه القاصر مساحه اخرى اعتبارا من ١٩٨٩/٧/١ تبلغ الاموال المربوطه عليها مبلغ ٥٦٠ جنيها سنويا، فان اجمالى ايراد الممول من الاطيان الزراعيه يتم قياسه على النحو التالى:-

$$\text{ملكيه الممول الخاصه} = ٦١٨ \times \frac{١٠٠}{١١٥} \times \frac{١٠٠}{١٤} \times \frac{٨٠}{١٠٠} = ٤١١٤ \text{ جنيها}$$

ملكيه الابن = ٥٦٠ x $\frac{١٠٠}{١٤}$ x $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٣٢٠٠ جنيه

ملكيه الزوجه = تستبعد طبقا لنص الماده [١٠٨] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ اى ان اجمالى ايراد الاطيان الزراعيه= ٧٣١٤ [٤١١٤ + ٣٢٠٠].

ب- اساس القياس الفعلى لايرادات الاطيان الزراعيه:-

يجوز للممول صاحب الاراضى الزراعيه ان يطلب المحاسبه على اساس الايرادات الفعليه تطبيقا لنص الماده [٩٨] فقره [أ] من القانون، وذلك فى حاله وجود شروط يجب توافرها جميعا حتى لايسقط حق الممول فى المحاسبه على الاساس الفعلى:-

- ان يقدم الممول طلبا بذلك الى مأموريه الضرائب المختصه.
- ان يقدم الطلب خلال المهله المحدده لتقديم الاقرار.
- امساك الممول لدفاتر منتظمه توضح حقيقه الايرادات والتكاليف.
- ان يكون طلب المحاسبه على الاساس الفعلى شاملا كل الاراضى الزراعيه للممول.

وفى تلك الحاله يتم تحديد صافى الايراد الفعلى بالفرق بين الايرادات الفعليه والمصروفات الفعليه، وتتمثل الايرادات الفعليه فى الايجار المحدد فى العقد المبرم بين المالك والمستأجر، ومايدفعه المستأجر نظير

خدمه الالات ومواشى المالك، اما اذا كان المالك هو الذى يستغل الارض بنفسه فان الايرادات تتمثل فى اثمان بيع المحاصيل.

وتتمثل المصروفات الفعليه فيما يتحمله المالك من مصروفات الصيانه للأدوات ومصروفات تطهير الترع واستهلاك الات الزراعه وغير ذلك مما جرى العرف الزراعى على ان يتحمله المالك، اما اذا كان المالك هو الذى يستغل الارض بنفسه فان تتمثل المصروفات علاوه على ماسبق فى اثمان التقاوى واجور العمال نظير الحرث والرى وغيرها.

وتجدر الاشاره الى ان طلب الممول محاسبته على اساس الايراد الفعلى هو حق سنوى للممول، له ان يختاره متى شاء لكل سنه على حده بشرط توافر الشروط الاربعه.

٣- قياس وتحديد ايرادات العقارات المبنيه الخاضعه للضريبه:-

أ- انواع ايرادات العقارات المبنيه الخاضعه للضريبه:-

عند تحديد وعاء الضريبه على ايرادات العقارات المبنيه الذى يدخل ضمن وعاء الضريبه العامه يراعى مايلى:-

- يدخل ايراد العقارات المبنيه المملوكه ملكيه عامه- اى ملكيه رقبه وانتفاع- وتلك التى له فيها حق الانتفاع فقط دون ملكيتها فى وعاء الضريبه العامه على الدخل تطبيقا لنص الماده [٩٨] من القانون.

- ويقصد بايراد العقارات- الايراد الذى يتوافر فيه ركن الدوريه والاستمرار

وبناءا على ذلك يخرج عن هذا المعنى التعويض الذى يحصل عليه مالك العقار مقابل مايصيب هذا العقار من اضرار بسبب الحوادث او الحريق، وبالتالى لايدخل فى وعاء الضريبه وما يحققه صاحب العقار من ربح نتيجه بيع العقار او جزء منه حيث ان هذه المبالغ تعتبر فى حكم راس المال وليس ايرادات تخضع لحكم الماده [١٩] من القانون.

- تخضع العقارات المبنيه لضريبه العوائد ايا كانت ماده بنائها وبصرف النظر عن الغرض الذى تستخدم فيه وسواء كانت رائجه او غير رائجه وبصرف النظر عن اذا كانت مشغوله بعوض او بغير عوض كما سبق الاشاره.

- فى حالات رفع ضريبه العوائد بمقدار مايدخل من العقار فى المنفعه العامه، فان ايراد العقار لايدخل فى وعاء ضريبه الدخل العامه لعدم تحقيق الايرادات. كذلك قد ترفع ضريبه العوائد اذا خلا العقار كله او جزء منه ولم ينتفع به مده معينه بأى وجه من اوجه الانتفاع.

- فى حاله ماذا كان العقار المبيع يمثل اصلا من اصول المنشأه التجاريه والصناعيه للممول، تفرض الضريبه على الربح الذى يحققه الممول نتيجه لهذا البيع ويتم تحديد وعاء الضريبه العامه على الدخل بمقتضى القواعد المتبعه عند تحديد وعاء الضريبه النوعيه الخاصه بها. وهى ضريبه الارباح التجاريه تطبيقا لنص الماده ١٧ من القانون.

- وقد تعفى بعض العقارات من ضريبه العوائد والضرائب الاضافيه الاخرى

اذا كان متوسط الايجار الشهرى للحجره الواحده بالوحده السكنيه لايزيد عن ثلاثه جنيهات، كما تعفى من ضريبه العوائد وحدها العقارات التى يزيد الايجار الشهرى للحجره الواحده السكنيه على ثلاثه جنيهات ولايزيد عن خمسه جنيهات. وذلك وفقا لاحكام القانون ١٦٩ لسنه ١٩٦١ ولايترتب على الاعفاء السابق من ضريبه العوائد امتداد اثره لوعاء الضريبه العامه على الدخل لان الاعفاء يقصد به تخفيض قيمه الايجار للساكن بما يعادل ماخص الوحده السكنيه من الاعفاء، ولهذا يدخل فى وعاء الضريبه العامه على الدخل العقارات المعفيه من ضريبه العوائد بمقتضى حكم القانون ١٦٩ لسنه ١٩٦١.

- اما بالنسبه للعقارات المستخدمه التى بنيت خلال السنه ولم تربط عليها بعد ضريبه العوائد حتى نهايه السنه الميلاديه فانه لاتخضع لاى ضريبه نوعيه ومن ثم فهى لاتدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل، وقد أخذت مصلحه الضرائب بذلك حيث اشارت فى تعليماتها التفسيريه رقم [٩] بان وعاء الضريبه النوعيه للعقارات المبنيه ينشأ اعتبارا من تاريخ سريان العوائد المربوطه ومن هذا التاريخ ايضا ينشأ وعاء الضريبه العامه على الدخل.

- فى بعض الاحيان قد تباع العقارات دون ان يشهر عقد البيع بالشهر العقارى وتنتقل حيازتها للمشترى الذى يحصل على ايرادها، وفى هذه الحاله يدخل ايراد العقار فى وعاء الضريبه العامه على الدخل بالنسبه للمشترى حتى لو كان عقد البيع غير مسجل بالشهر العقارى.

- يخضع صاحب حق الانتفاع فى العقار وكذلك الاستحقاق فى الوقف فى العقار للضريبه العامه على الدخل لان كل منهما يحصل على ايراد من العقار وعلى الرغم من انهما لايملكان حق ملكيه الرقبه.

- الغى القانون ١٥٧ لسنه ٨١ الاعفاء الذى كان مقررا للسكن الخاص للممول على عكس ماكانت تنص عليه القوانين السابقه، والحكمه من ذلك هو تحقيق هدف اجتماعى يتمثل فى تحقيق المساواه فى المعامله الضريبيه بين الممولين، اى بين الممول الذى لايملك عقارا او يملك عقارا ولايسكن فيه، وبين الممول الذى يقطن عقار مملوك له.

ب- اسس قياس وتحديد ايرادات العقارات المبنيه الخاضعه للضريبه:-

تطبيقا لاحكام الماده [٩٨] فقره [أ] من القانون فان هناك اساسين لقياس وتحديد ايرادات العقارات المبنيه احداهما الاساس الحكمى والاخر الاساس الفعلى.

أ- اساس القياس الحكمي:-

نصت الماده [٩٨] من القانون على ان "يحدد ايراد العقارات المبنيه على اساس القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه، على ان يخصم ٢٠٪ مقابل جميع التكالف، وذلك فى الاحوال التى تتم فيها تحديد القيمه الايجاريه دون خصم هذه النسبه.

ويلاحظ ان القيمه الايجاريه للعقارات عاده ماتكون مثبته بسجلات حصر مأموريات العوائد، وتحدد بالاخطارات التى يبعث بها لجان تحديد الايجارات لكل من مالك العقار والسكان وذلك بالنسبه للعقارات حديثه البناء نسبيا ويلاحظ ان القيمه الايجاريه يخصم منها ٢٠٪ وذلك مقابل جميع التكاليف اللازمه للعقارات المبنيه ولذلك يجب التأكد عند تحديد ايراد الممول من العقارات المبنيه من ان القيمه الايجاريه للعقار قد خصم منها ٢٠٪ للتكاليف من عدمه.

وفى حاله عدم خصم تلك النسبه بمعرفه الجهه المختصه يتعين خصمها حتى يتم الوصول الى ايراد الممول من هذا العنصر وفقا للقانون.

ويجب التأكد من ان هذه النسبه قد تم خصمها مره واحده فقط اما عند تحديد القيمه الايجاريه للعقار او عند محاسبه المالك عنها ضمن ايراداته فى مجال المحاسبه عن الضريبه العامه على الدخل.

وتنص الماده [٩٨] من القانون ايضا على "تعامل الايرادات الناتجه من تقرير حق الانتفاع معامله الايرادات الناتجه من الاموال المملوكه ملكيه تامه".

فاذا كان الممول يملك حق المنفعه فى العقار دون ان يكون مالكا لحق الرقبه ففى هذه الحاله يحاسب على نفس الاسس السابق ايضاحها، كما لو كان مالكا لهذا العقار ملكيه تامه، اى ملكيه رقبه ومنفعه معا.

وقد نصت المادة [٩٩] فقره [أ] بند [ب] من القانون على ان "ربط الضريبه على العقارات المبنيه يعتبر فى حكم دفعها" ومعنى ذلك القيام بخصم ضريبه العوائد وملحقاتها ضمن التكاليف الواجبه الخصم دون مطالبه الممول بتقديم المستند الدال على السداد طبقا لنص القانون الخاص بأن ربط الضريبه على هذه العقارات بمعرفه الجهات المختصه يعد قرينه من السداد ويلاحظ ان العوائد وملحقاتها يتم خصمها للعقارات المبنيه قبل ١٩٦١/١١/٥.

أما العقارات التى تم انشاؤها اعتبارا من هذا التاريخ فلا يخصم لها الا مايتحمله المالك فقط طبقا لما هو موضح بسجلات العوائد حيث ان العقارات التى انشئت بعد هذا التاريخ قد روعى عند تحديد القيمه الايجاريه لها تحميل شاغليها بقيمه العوائد المستحقه.

وكذلك الحال بالنسبه للعقارات المشغوله لغير أغراض السكن فلاتخضع لمالكها اى عوائد وملحقات حيث يتحمل عبء الضريبه بالنسبه لها شاغلوها ملاكا كانوا ومستأجرين.

- ويتم تحديد وقياس ايرادات العقارات المبنيه طبقا للاساس الحكمى على النحو التالى:-

القيمه الايجاريه الاجماليه x ١٢ x ٨٠٪

القيمه الايجاريه الصافيه x ١٢

ضريبه المبانى او العوائد x ١٠

فاذا كان هناك ممول يمتلك ثلاثه عقارات، تبلغ القيمه الايجاريه الاجماليه للعقار الاول ٥٠٠ جنيه شهريا، فى حين تبلغ القيمه الايجاريه الصافيه ٤٠٠ جنيه شهريا ، اما العوائد المربوطه على العقار الثالث فهى تبلغ ٣٠٠ جنيه سنويا. ففى تلك الحاله يمكن تحديد وقياس ايراد الممول من العقارات المبنيه على النحو التالى:-

ايراد العقار الاول = ٥٠٠ x ١٢ x ٨٠٪ = ٤٨٠٠ جنيه

ايراد العقار الثانى= ٤٠٠ x ١٢ = ٤٨٠٠ جنيه

ايراد العقار الثالث= ٣٠٠ x ١٠ = ٣٠٠٠ جنيه

جمله ايرادات العقارات المبنيه ١٢٦٠٠ جنيه

ب- اساس القياس الفعلى:-

اجاز المشرع للممول ان يطلب محاسبته على ايراده من العقارات المبنيه على اساس الايراد الفعلى من واقع الدفاتر والمستندات بشروط واسس معينه سبق الاشاره اليها.

وفى هذه الحاله يتم تحديد وقياس صافى الايراد الفعلى بالفرق بين اجمالى الايرادات الفعليه والمصروفات الفعليه، حيث تتضمن الايرادات الفعليه للعقارات المبنيه الايجارات المستحقه طبقا لعقود الايجار بين المالك والمستأجر، المبالغ التى يدفعها المستأجر للمالك كتعويض او صيانه، ايراد عقار او جزء منه يكون المالك قد تنازل عنه لصالح بعض المستأجرين من ذوى القربى، وتتمثل المصروفات الفعليه التى يمكن خصمها من الايراد الفعلى

فى المبالغ اللازمه لاداره العقار مثل مرتبات المحصلين والحراس والكتبه والبريد والمطبوعات واقساط التأمين ضد الحريق، ومصروفات الصيانه للعقار والمحافظه عليه، ومقابل استهلاك المياه واناره الدرج ومصاريف تشغيل وصيانه المصعد وقسط استهلاك العقار.

٤- توزيعات شركات الاموال:-

ويقصد بذلك التوزيعات التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين فقط من شركات الاموال، والتى قد تتمثل فى :-

- توزيعات الاسهم:- وقد تكون

١- توزيعات اسهم مصريه:-

ويؤكد المؤلف على ان المشرع قد اغفل تلك التوزيعات ولم ينص على خضوعها لايه ضريبه، رغما عن انه نص عليها صراحه فى مجال الضريبه العامه على الدخل طبقا للماده [٩٨] من القانون والتى تقضى:-
"بتحديد ناتج الاسهم والسندات الذى توزعه شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص على الاشخاص الطبيعيين على اساس ٥٠٪ مما تم توزيعه، وذلك بشرط ان تكون الاوراق الماليه للشركه مقيده فى سوق الاوراق الماليه".

من ذلك النص يفهم ان المشرع قد اخضع عائد الاسهم للضريبه العامه على الدخل بواقع ٥٠٪ مما تم توزيعه، على الرغم من عدم خضوعها لاى ضريبه نوعيه وذلك بالشروط الاتيه:-

١- ان يتم التوزيع على الاشخاص الطبيعيين.

٢- ان يقوم بالتوزيع شركات مساهمه.

٣- ان تكون اسهم هذه الشركات مقيده فى سوق الاوراق الماليه.

٢- توزيعات اسهم اجنبيه:-

وهى تخضع للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله عملا بنص الماده [١] من القانون ومن ثم تخضع للضريبه العامه على الدخل تبعا لخضوعها للضريبه النوعيه.

- عائد حصص التأسيس:-

وتتمثل ايرادها فى قيمه الربح المقرر توزيعه عن حصه التأسيس فى اى صوره طبقا لقرارات الجمعيه العموميه للمساهمين او قرارات مجلس الاداره.

وهذا العائد يخضع للضريبه لسابق خضوعه لضريبه نوعيه هى الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله.

- فوائد السندات:-

الاصل هو خضوع الفوائد الموزعه للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله كوعاء نوعى وبالتالى للضريبه العامه على الدخل، الا انه استثناء من ذلك لقد نص المشرع على اعفاء بعضها طبقا للماده [٤] بند ٥، ٦ حيث تم النص على مايلى فى البند [٥]:-

"يعفى من الضريبه فوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمه المصريه التابعه للقطاع العام او الخاص بما لايزيد على الفائده التى يقررها البنك المركزى بشرط ان تطرح السندات للاكتتاب العام، وان تكون اسهم الشركات المصدره لها مقيده فى سوق الاوراق الماليه".

كما تم النص في البند [٦] على مايلي:-

"يعفى من الضريبه فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام وكذلك فوائد السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها راس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجله لدى البنك المركزى متى كان اصدارها بهدف تمويل مشروعات داخل مصر".

- توزيعات العاملين:-

وتتمثل اساسا فى الارباح التى تلتزم الشركه بتوزيعها نقدا بنسبه معينه على العاملين، ويخضع ذلك البند الى الضريبه العامه على الدخل تبعا لخضوعه لضريبه المرتبات.

- مقابل الحضور للمساهمين:-

يخضع ايضا تبعا لخضوعه للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله طبقا للبند [٧] من القانون.

هـ- نصيب الشريك الموصى فى ارباح حصه التوصيه:-

نصت الماده [٩٥] من القانون على انه يخضع "نصيب الشريك الموصى فى ارباح حصه التوصيه التى تم ربط الضريبه على الارباح التجاريه

والصناعيه عليها باسم الشركه بعد خصم هذه الضريبه من هذا النصيب" .

ويشير المؤلف الى حقيقه هامه وهى ان نص القانون قد جاء عاما وشاملا حيث لم يفرق بين الارباح التى يتم توزيعها فعلا على الشريك الموصى وتلك التى لم توزع، على ذلك فقد اصبح الشريك الموصى يخضع للضريبه عن توزيعات حصه التوصيه مضافا اليها ارباحه غير الموزعه" .

وطبقا للتعليمات التفسيريه للمصلحه رقم [١] الفقره الثالثه من الماده [٢٧] من القانون فان حصه التوصيه تربط عليها الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه باسم الشركه كوعاء واحد لايقسم على كل شريك على حده، اما فيما يتعلق بالضريبه العامه على الدخل فلا يدخل فى وعاء الضريبه سوى نصيب الشريك الموصى فى ارباح حصه التوصيه، اى ان ارباح حصه التوصيه تقسم بين الشركاء الموصين كل حسب نصيبه عند المحاسبه عن الضريبه العامه على الدخل.

٦- مايؤول للاشخاص الطبيعيين من الارباح الصافيه الناتجه عن العمليات المعفاه طبقا للماده الخامسه من القانون رقم ٦٢ لسنه ١٩٧٤ بشأن بعض الاحكام الخاصه بالتعمير.

ويشير ذلك النص الى الارباح التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين الناتجه عن العمليات المعفاه التى تقوم بها شركات المقاولات او البيوت الاستشاريه المصريه بالتعاون مع شركات او بيوت أجنبيه، طبقا للنص المشار اليه بعاليه.

فان هذه الارباح تدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل للشخص الذى يحصل عليها اعتبارا من اول سنه لبدايه المشرع، على الرغم من ان تلك الشركات تكون معفاه من الخضوع لاى ضريبه لمده خمسه سنوات لتمتعها بالاعفاءات الضريبيه المقرره بمقتضى قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنه ٧٤ المعدل.

فاذا حصل احد الممولين على توزيعات [من احدى شركات التعمير الخاضعه للماده الخامسه من القانون رقم ٦٥ لسنه ٧٤] فى سنه ٨٤ مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، سنه ٨٥ ٦٠٠٠ جنيه، سنه ٨٦ مبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

فان هذه الارباح تدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل الممول اعتبارا من ابرايل ١٩٨٤، على الرغم من الشركه معفاه من الخضوع للضريبه متى سنه ١٩٨٨.

٧- مايؤول للاشخاص الطبيعيين من الارباح والتوزيعات المحققه عن المشروعات المتمتعه باعفاءات ضريبيه طبقا لاحكام القانون رقم ٤٣ لسنه ٧٤ المعدل، المستبدل بالقانون رقم ٢٣٠ لسنه ٨٨ بعد انتهاء مده الاعفاء المقرره للمشرع.

ويشير ذلك النص الى دخول هذه الارباح ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل للممول بعد انقضاء فتره الاعفاء التى نص عليها بالماده ١٦ من القانون

ويلاحظ ان المشرع قد نص فى المادة [٩٥] من القانون على ان "مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقرره للمستثمر" ويقصد بذلك هو تطبيق ماجاء بنص المادة ١٧ عن القانون رقم ٤٣ لسنه ٧٤ المعدل.

فاذا كان احد الممولين قد حصل على المبالغ التاليه من توزيعات احدى الشركات الخاضعه لقانون الاستثمار [والتى بدأت نشاطها من سنه ١٩٨٤] ٤٥٠٠ جنيه عام ٨٤، ٥٠٢٠ جنيه عام ٨٥، ٦٠٠٠ جنيه عام ٨٦، ٧١٩٥ جنيه عام ١٩٨٧، ٧٥٠٠ جنيه عام ٨٨، ٩٠٠٠ جنيه عام ٨٩.

ففى تلك الحاله تدخل هذه الارباح ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل للممول اعتبارا من ايرادات سنه ٨٩ وذلك بعد انقضاء فتره الاعفاء المقرره قانونا، واذا ماكان هذا الممول اجنبيا او عربيا وحصته الاصليه فى راس المال مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، فانه ينطبق عليه نص المادة [١٧] من القانون رقم ٤٣ لسنه ٧٤ على النحو التالى:-

سنه ١٩٨٩ [٩٠٠٠ - ١٠٠٠] [٢٠٠٠٠ x ٥٪]= ٨٠٠٠ جنيه

٧/٣/٢ التكاليف واجبه الخصم من مجموع الايرادات الخاضعه للضريبه العامه على الايراد :-

تنص الماده ٩٩ من القانون على خصم مبالغ معينه من مجموع الايرادات الموضحه في الماده السابقه، تتمثل في الاتي:-

١- فوائد القروض والديون.

٢- الضرائب المباشره.

٣- المبالغ المدفوعه لاعضاء النقابات المهنيه والحرفيه.

٤- التبرعات.

٥- أقساط التأمين على الحياه.

٦- المبالغ التي يشترى بها الممول اسهما او سندات او شهادات استثمار او ادخار او يودعها احد البنوك.

ويشير المؤلف الى ان تلك المبالغ ليست على سبيل الحصر، حيث يجوز خصم كافه التكاليف التي يتحملها الممول في سبيل الحصول على الايراد العام حتى ولو لم تسمح احكام الضرائب النوعيه بخصمها، حيث يتم الخصم على اساس التكاليف الفعليه من واقع المستندات المؤيده لها تطبيقا لحكم النقض رقم ٣٩٠ لسنه ٤١م.

ويشترط لخصم اى مبالغ كتكاليف من وعاء الضريبه العامه على الدخول توافر مايلي:-

- ان يكون الممول قد قام بالفعل بدفع هذه المبالغ خلال السنه التي تفرض على ايراداتها الضريبه، فالعبره بالسداد النقدى وليس الاستحقاق.
- الا يكون سبق ان خصمت تلك المبالغ عند احتساب الايرادات النوعيه، حتى لايتم خصمها مرتين.

وفيما يلي دراسه للتكاليف الواجبه الخصم من وعاء هذه الضريبه والشروط التي يجب توافرها لاجراء الخصم :-

١- فوائد القروض والديون التى سددها الممول:-

تنص الفقره [١] من الماده [٩٩] من القانون بخصم فوائد القروض والديون التى فى ذمه الممول مالم يكن قد سبق خصمها من وعاء احدى الضرائب النوعيه ويشترط الا تكون قد عقدت بضمان اوراق ماليه او ودائع ايراداتها معفيه من الضرائب.

بوجه عام فان هذه الفوائد التى تخصم فى نطاق هذه الضريبه هى فوائد قروض شخصيه ليس لها علاقه بمزاوله المهنه، ويعتبر ذلك الاتجاه تطبيقا لفكره شخصيه الضريبه.

ويشترط لخصم هذه الفوائد توافر عده شروط هى:-

١- ان تكون هذه الفوائد قد سددت فعلا خلال سنه المحاسبه حيث ان العبره بالسداد الفعلى وليس تاريخ الاستحقاق.

٢- ان يقتصر ذلك الخصم على مبالغ الفوائد فقط وليس جزء من اصل الدين او مصاريف الدين المختلفه [مثل الرسوم على الشهادات او التسجيل او مصروفات الرهن..].

٣- ان تكون هذه الفوائد ناتج قرض او دين حقيقى ولايهم طبيعه ذلك الدين او مصد نشأته.

٤- الا تكون تلك الفوائد قد خصمت بالفعل عند حساب وعاء الضرائب الاخرى.

٥- الا تكون القروض او الديون التى تستحق عنها الفوائد المراد خصمها قد عقدت بضمان اوراق ماليه او ودائع معفاه ايراداتها من الضرائب.

وفى حاله توافر هذه الشروط يحق للممول خصم ماسدده من فوائد خلال سنه المحاسبه ايا كان مقدارها وبدون حد أقصى للخصم، حيث يتعين فقط ان يقدم سند المديونيه او ايصالات السداد او شهاده من الجهه الدائنه موضحا بها القرض وفوائده وطريقه السداد مع بيان ان ذلك القرض لم يعقد بضمان اوراق ماليه او ودائع ايراداتها معفاه من الضرائب.

٢- الضرائب المباشره التى دفعها الممول:-

تناولت الفقره [٢] من البند [١] للماده [٩٩] من القانون الضرائب المباشره التى يجوز خصمها من وعاء الضريبه والتى تم دفعها خلال السنه السابقه فيما عدا الضريبه العامه على الدخل وضريبه الايلوله، وكذلك الغرامات والتعويضات ومقابل التأجير.

وتطبيقا لذلك النص فقد استثنى من الخصم:-

- الضريبه العامه على الدخل، لان هذه الضريبه يعتبر سدادها من قبيل استعمال الدخل وليس تكليفا واجب الخصم.
- ضريبه الايلوله حيث ان هذه المبالغ تعتبر ضريبه على رأس المال.
- الغرامات والتعويضات ومقابل التأجير حيث ان هذه المبالغ اذا دفعها الممول تعتبر مضاعفات للضريبه بسبب مخالفه احكام القوانين الضريبيه الخاصه بها، فهى تعتبر جزاء على المخالفات التى يرتكبها الممول ولايجوز خصمها.

ويلاحظ ان بعض الدخول التى تستحق عليها الضريبه النوعيه مثل الاستغلال الزراعى والمبالغ التى يدفعها ممولوا ضريبه المرتبات ٥٪ ضريبه مقطوعه لاتدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل، كذلك لايجوز ان يطلب الممول خصم اى ضرائب متعلقه باصول لاتغل ايرادا مثل الضرائب والرسوم التى تفرض على السياره الخاصه للممول.

ويشترط لخصم الضرائب المباشره من وعاء الضريبه العامه على الدخل ان تكون قد دفعت بالفعل خلال السنه السابقه، ولا تكون قد خصمت قبل ذلك عند حساب الضرائب النوعيه، هذا وقد اورد المشرع استثناءا على هذا الشرط اذا اعتبر ربط الضريبه على الاطيان الزراعيه وعلى العقارات المبنيه فى حكم دفعها٠

وبناءا على ذلك لايطالب الممول عند خصم تلك الضرائب من وعاء الضريبه العامه على الدخل بما يفيد سدادها [حيث لم يشترط المشرع ذلك حيث انه مادامت تلك الاراضى او العقارات مربوطه بالضريبه اصلا فان ربطها يعتبر فى حكم سدادها]٠ اما باقى الضرائب المباشره التى يجوز للممول ان يطلب خصمها فقد اشترط المشرع ان يقدم ايصالات السداد طبقا لنص الماده [٥٥] من اللائحه التنفيذيه للقانون٠

وقد يثور تساؤل حول مدى خصم الضريبه على التصرفات العقاريه [ماده ١٩ من القانون] من وعاء الضريبه العامه على الدخل، حيث اصدرت المصلحه التعليمات التنفيذيه التى اشارت الى راى الجمعيه العموميه لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدوله والذى انتهى الى جواز خصم ضريبه التصرفات العقاريه من وعاء تلك الضريبه تأسيسا على انها تعد من الضرائب المباشره التى يلزم بها الممول ولذلك يتعين خصمها من وعاء هذه الضريبه عند ذات السنه التى دفعت فيها ضريبه التصرفات[١٧٩]٠

أما بخصوص رسم التنميه المنصوص عليه فى الفقرتين ١، ٢ من

البند [١] من الماده الاولى من القانون ١٤٧ لسنه ١٩٨٤ فانه يجوز خصمه من مجموع الايرادات الخاضعه للضريبه العامه على الدخل طبقا للماده [١٩] من القانون حيث ان رسم التنميه فى حقيقته ضريبه وليس رسما لانه يستحق عن ذات الواقعه المنشئه لضريبه نوعيه ولايقابله خدمه خاصه[١٨٠]٠

٣- المسدد تحت حساب الضريبه النوعيه:-

ويقصد به الضرائب النوعيه التى تخصم من المنبع او طبقا لنظام الخصم والاضافه مثل ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه، وضريبه المهن غير التجاريه، وكذلك ضريبه المرتبات والاجور، واى ممول خاضع لاى من هذه الضرائب النوعيه فانه بالتالى يخضع لنظام الخصم من المنبع، ومن ثم يحق له خصم تلك المبالغ التى تستقطع منه لدى الجهات المختلفه من اقراره عن الضريبه العامه على الدخل عن نفس السنه التى تم فيها خصم هذه المبالغ٠

ويشترط لخصم هذه المبالغ ان يقدم الممول الايصال او الشهاده الداله على السداد الفعلى لهذه المبالغ تطبيقا لنص الماده [٥٥] فقره [٣] من اللائحه التنفيذيه للقانون، وقد نصت الماده [٩٩] فقره [١] من القانون على ان "تعتبر المبالغ المسترده من هذه الضريبه ايرادافى السنه التى يتم فيها الاستردادحيث تدخل ضمن وعاء الضريبه العامه لهذه السنه تحت بند ايرادات اخرى او مبالغ مسترده" ٠

٤- المسدد من واقع اقرار الضريبه النوعيه:-

ويقصد بها المبالغ التى تسدد ضمن الاقرار المقدم عن اى ضريبه

نوعيه اذا كان الممول خاضعا لاى ضريبه منها، وتلك المبالغ يجوز للممول ان يخصمها من وعاء الضريبه العامه على الدخل عن السنه التى قدم عنها الاقرار النوعى على الرغم من انها تعتبر قد سددت فى سنه لاحقه لسنه المحاسبه.

ويشترط لخصم تلك المبالغ تقديم الايصال او الشهاده الداله على السداد طبقا لما جاء بنص الماده [٥٥] من اللائحه التنفيذيه للقانون.

٥- التبرعـــات:-

تجيز الفقره [٢] من الماده [٩٩] من القانون خصم مبالغ التبرعات والاعانات من وعاء الضريبه، وقد اضفى المشرع على تلك المبالغ صفه التكاليف على الايرادات حتى يمكن خصمها تطبيقا لفكره شخصيه الضريبه، وتنص احكام هذه الماده على الحالات التى تخصم فيها هذه المبالغ:-

أ- التبرعات المدفوعه للحكومه والهيئات العامه ووحدات الحكم المحلى ايا كان مقدارها دون قيد او شرط، فهى تخصم بدون حد أقصى مادامت قد دفعت خلال سنه المحاسبه ولم يسبق خصمها من وعاء ضريبه نوعيه خلال نفس السنه ويلاحظ انه قد صدرت تعليمات تفسيريه تقضى بان الشهادات الصادره من البنك الاهلى المصرى بفئاتها المختلفه سواء بالعمله المصريه او بالعمله الاجنبيه والخاصه بسداد ديون مصر تعتبر من قبيل التبرعات المدفوعه للحكومه وتخصم ايا كان مقدارها من وعاء الضريبه[١٨١].

ب- التبرعات المدفوعه للهيئات الخيريه او المؤسسات الاجتماعيه المصريه

المشهره طبقا لاحكام القوانين المنظمه لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعه للاشراف الحكومى بما لايجاوز ٧٪ من صافى الايراد الكلى السنوى للممول، ويشترط الا يكون قد سبق خصم تلك التبرعات من وعاء اى ضريبه اخرى منعا لتكرار الخصم.

والجدير بالذكر فانه اذا كانت التبرعات المدفوعه من الممول عن سنه المحاسبه تزيد عن ٧٪ من صافى ربحه من منشأته التجاريه او نشاطه المهنى فانه فى تلك الحاله يمكن ان يخصم من وعاء الضريبه العامه على الدخل قيمه الزياده التى لم تخصم من وعاء الضريبه العامه على الدخل بشرط الا يتجاوز مجموع مايخصم لحساب التبرعات اذا ماتوافرت شروطها نسبه ٧٪ المسموح بها قانونا ويخصم التبرع الذى يدفع لاماكن العباده طالما كان فى حدود النسبه المقرره قانونا.

وقد نصت الماده [٥٥] فقره [٤] من اللائحه التنفيذيه للقانون انه يشترط لخصم هذه التبرعات تقديم المستند الدال على سدادها فعلا خلال سنه المحاسبه.

٦- أقساط الايرادات لمدى الحياه والنفقات:-

ينص البند [٣] من الماده [٩٩] على انه يعتبر من التكاليف الواجبه الخصم من وعاء الضريبه العامه على الدخل، اقساط الايرادات لمدى الحياه وكذلك النفقات الملزم بها الممول قانونا او تنفيذا لحكم قضائى اذا تقررت بغير مقابل على الا يجاوز مايخصم فى جميع الاحوال عن ١٠٪ من

صافى الدخل الكلى السنوى للممول.

أ- الايرادات المرتبه لمدى الحياه:-

وهى عباره عن المبالغ التى تدفع بصفه دوريه لشخص معين كمثل لو تعهد شخص مايدفع مبلغ معين لاخر كل شهر بصفه دوريه لمدى الحياه فى شكل مرتبات وقد تكون هذه الاقساط الثابته بعوض او بغير عوض مثل الهبه او الوصيه.

بالنسبه للمستفيد تدخل تلك المبالغ ضمن ايراداته وتخضع للضريبه على المرتبات وبالتالى الضريبه العامه على الدخل، اما الشخص الذى يقوم بدفع هذا المرتب فيعتبر بالنسبه له من التكاليف الواجبه الخصم بشرط:-

- ان يكون المرتب بدون مقابل.
- ان يكون دفع هذا المرتب فيه صفه الالتزام بقوه القانون.
- ان تكون هذه الايرادات قد دفعت فعلا خلال سنه المحاسبه.

ب- النفقــات:-

وهى المبالغ التى يقوم الممول بدفعها لاهله واقاربه الملزم بالانفاق عليهم قانونا او تنفيذا لحكم القضائى.

- فاذا دفع الممول نفقه لابويه فان الامر لايحتاج الى صدور حكم قضائى بها.

اما النفقه التى يدفعها الممول لاقاربه من غير اصوله وفروعه فهذه يستلزم خصمها من الايراد صدور حكم قضائى يقرر ذلك الالتزام مثل نفقه الاخوه

والاخوات واولادهم.

- اما النفقه التى يجب على الممول لزوجته واولاده فهى لاتعد من قبيل التكاليف الواجبه الخصم الا اذا تقررت بحكم قضائى.

وغنى عن القول فانه يشترط لخصم الايرادات المرتبه لمدى الحياه تقديم المستندات الداله على هذا الالتزام وكذلك الايصال الدال على سداد الاقساط.

اما بالنسبه للنفقات فان الممول يقدم عنها اقرارا موضحا به عدم وجود مصادر كافيه لنفقات من تدفع اليه النفقه، وفى حاله وجود حكم قضائى فيقدم ذلك الحكم مع تقديم مايثبت جديه السداد.

٧- أقساط التأمين على الحياه:-

ينص البند [٤] من الماده [٩٩] من القانون على ان تخصم من مجموع الايرادات "اقساط التأمين على حياه الممول لمصلحته او لمصلحه زوجته او ازواجه او اولاده على الا تتجاوز قيمه الاقساط ١٥٪ من صافى الايراد الكلى السنوى للممول او ٢٠٠٠ جنيه ايهما اقل وبشرط الا يكون قد سبق خصم هذه الاقساط من وعاء اى ضريبه أخرى".

تطبيقا لذلك النص يشترط لخصم اقساط التأمين على الحياه باعتبارها تكاليف واجبه الخصم توافر عده شروط:-

أ- ان يكون التأمين على حياه الممول ذاته، وفى هذا الخصوص ثارت بعض

التساؤلات الخاصه حول مدى جواز خصم اقساط التأمين بالنسبه لوثيقه التأمين المشتركه بين الوالد والطفل معا، وقد اشارت المصلحه الى خصم هذه الاقساط بالكامل فى الحدود وبالشروط التى قررها القانون.

ب- ان يكون التأمين لمصلحه الممول او لمصلحه زوجته او ازواجه او لمصلحه اولاده ويلاحظ ان المشرع قد ذكر الاولاد بوجه عام فالنص يشمل اذن القصر والبالغين على حد السواء وهو مايتعارض مع ماورد فى الضرائب النوعيه حيث اقتصر النص على الاولاد القصر فحسب.

ج- ان تكون الاقساط قد دفعت فعلا عن طريق الممول اصلا خلال السنه محل المحاسبه او موضوع الربط.

د- الا يسبق خصم هذه الاقساط من وعاء اى ضريبه اخرى.

هـ- يشترط عند اجراء الخصم الا تتجاوز قيمه هذه الاقساط ١٥٪ من صافى الدخل الكلى السنوى او ٢٠٠٠ جنيه ايهما اقل ويلاحظ ان هناك اختلافا فيما بين ذلك النص وماورد بالنسبه للضرائب النوعيه [فى مجال الضريبه عى المرتبات او الضريبه على المهن غير التجاريه] حيث نص الا تتجاوز قيمه تلك الاقساط على ١٥٪ من صافى الايراد الخاضع للضريبه او ١٠٠٠ جنيه ايهما اقل.

وغنى عن القول فانه اذا كانت تلك الاقساط المسدده تزيد عما هو مسموح بخصمه من الوعاء النوعى فتستكمل نسبه الخصم المسموح بها من وعاء الضريبه العامه على الدخل ويؤكد ذلك ماشارت اليه

التعليمات التفسيريه للمصلحه[١٨٢]٠

ويجب ان يقدم الممول وثيقه التأمين او شهاده من الشركه تفيد توافر الشروط اللازمه، وكذلك المستند الدال على هذه الاقساط خلال سنه المحاسبه بالفعل٠

٨- الاسهم والسندات والايداعات:-

طبقا لحكم الفقره [ب] من البند [٤] للماده [٩٩] من القانون يحق للممول ان يخصم من مجموع ايراداته الخاضعه للضريبه العامه المبالغ التاليه:-

١- المبالغ التى تشترى بها فى ذات السنه التى قدم عنها الاقرار أسهما او سندات عن طريق الاكتتاب العام الذى تطرحه شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص عند انشائها او زياده رأسمالها٠

فاذا كانت هذه الاسهم تخص شركات غير شركات المساهمه المذكوره او كانت مشتراه عن طريق غير الاكتتاب العام [كان تشترى من سوق الاوراق الماليه] فمثلا يتعين خصم قيمتها من مجموع الايرادات الخاضعه للضريبه٠

٢- المبالغ التى يشترى بها الممول سندات التنميه الحكوميه او شهادات الاستثمار او ادخار يشرط ان يودعها احد البنوك الخاضعه لرقابه البنك المركزى المصرى فى سنه الشراء وبشرط عدم التصرف فيها لمده ثلاثه

سنوات متصله، وقد اوضحت اللائحه التنفيذيه فقره ٨ ماده [٥٥] من القانون ان يلزم ان يقدم الممول بشأنها مع اقراره النموذج رقم ٢٠ ضرائب عامه على الدخل معتمدا من البنك المودع لديه هذه الاوراق الماليه.

٣- المبالغ التى يودعها الممول فى احد البنوك المشار اليها بشرط عدم التصرف فيها لمده ثلاثه سنوات متصله.

وقد نصت الماده [٩] على انه بالنسبه لهذه المبالغ ان يرفق بشأنها مع الاقرار شهاده من البنك بمقدار هذه الوديعه خلال كل سنه من السنوات الثلاثه المقرره للاعفاء.

وعند اجراء الخصم يشترط الا تزيد نسبه الخصم عن ٣٠٪ من صافى الدخل الكلى السنوى للممول وبحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنويا.

وتجدر الاشاره الى انه وفقا لنص الفقره [ج] من البند [٤] للماده [٩٩] سالفه الذكر لايجوز ان يزيد مجموع اقساط التأمين على حياه الممول والمبالغ الثلاثه المشار اليها باعلاه عن ٤٠٠٠ جنيه سنويا.

٩- المبالغ التى سددها الممول لاعضاء النقابات المهنيه والحرفيه:-

حيث تنص الماده [٩٩] فقره [١] بند [٥] من القانون المضافه

بالقانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣ على "ان يخصم للممول المبالغ التى سددها لاعضاء النقابات المهنيه والحرفيه مقابل خدمات أديت لهم".

ويلاحظ ان تلك الفقره مضافه بالقانون رقم ٨٧ لسنه ٨٣ اى ان تلك المبالغ تدخل ضمن التكاليف الواجبه الخصم اعتبارا من ايرادات سنه ١٩٨٣ ويشترط لخصم هذه المبالغ مايلى:-

أ- ان تكون تلك المبالغ قد دفعت لاشخاص اعضاء فى اى من النقابات المهنيه او الحرفيه [اى مقيدين بها].

ب- ان تخصم تلك المبالغ فى حدود ١٠٪ من صافى الدخل الكلى السنوى وبحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه سنويا.

ج- الا يكون قد سبق خصمها من وعاء اى ضريبه نوعيه.

د- يجوز للممول ان يثبت سداد تلك المبالغ بكافه طرق الاثبات.

٣/٣/٧ الاعفاءات من الضريبه العامه على الدخل:-

نصت المواد ٩٦، ١٠٠، ١٠١ من القانون على الاعفاءات المقرره على الضريبه العامه على الدخل وهى الحد الادنى لنفقات المعيشه، الاعفاءات السياسيه، الاعفاءات الاقتصاديه، الاعفاءات الخاصه.

أ- الحد الادنى لنفقات المعيشه:-

قضت الماده ٩٦ باعفاء الشريحه الاولى من المجموع الكلى للايرادات ومقدارها ٢٠٠٠ جنيه، وهو اعفاء مطلق يتمتع به كل ممول مهما بلغ المجموع الكلى لصافى ايراده الخاضع لهذه الضريبه.

ويرى المؤلف ضروره تدخل المشرع بزياده هذا الحد المقرر للاعفاء لمقابله وطأه التضخم الذى يرتبط بالاقتصاد القومى والذى يؤدى الى وجود تناقص واضح ومستمر فى القوه الشرائيه لذوى الدخول المحدوده.

ب- الاعفاءات السياسيه:-

وفقا لنص الماده ١٠١ يعفى من الضريبه السفراء او الوزراء والممثلين القنصليين الاجانب بشرط المعامله بالمثل وفى حدود هذه المعامله.

ج- الاعفاءات الاقتصاديه:-

وقد نصت عليها الماده ١٠١ حيث يعفى من الضريبه الفنيون والخبراء الاجانب المتوطنين فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومه او احدى الهيئات العامه او الخاصه او الشركات او احد الافراد بالنسبه لايراداتهم الناتجه من مصادر خارج مصر.

د- الاعفاءات الخاصه:-

طبقا لنص الماده ١٠١ من القانون " لاتخل احكام هذا القانون بما هو مقرر من اعفاءات ضريبيه بمقتضى قوانين اخرى".

تطبيقا لذلك توجد عده اعفاءات خاصه هى:-

١- التصرفات العقاريه:-

طبقا لنص الماده [١٩] من القانون فان "التصرفات العقاريه بالنسبه

للعقارات المبنيه او الاراضى داخل كردون المدينه على حد السواء، فهذه التصرفات تخضع لضريبه بسعر ثابت هو ٥٪ بغير اى تخفيض ولاتدخل هذه الايرادات ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل.

ب- الاستغلال الزراعى:-

تنص الماده [٣٢] من القانون على انه تسرى الضريبه على الارباح الناتجه من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانيه واستثناء من سعر الضريبه المقرره بالماده [٣١] من القانون فان ارباح الاستغلال الزراعى تخضع لضريبه مثل ضريبه الاطيان وهو سعر خاص على نحو ماورد بالماده ٣٢ فى هذا الصدد، الا انه بالرغم من خضوع هذه الارباح للضريبه النوعيه فقد نصت الماده ٣٢ ايضا بانه لايخضع وعاء هذه الضريبه لضريبه الدخل العام.

٣- الخبراء الاجانب والعاملين بالجهاز الادارى للدوله:-

حيث تنص الماده ٥٩ على انه استثناء من السعر المحدد فى الماده ٥٦ من هذا القانون "تفرض بسعر ١٠٪ على المبالغ التى تدفع للخبراء الاجانب.... " وتفرض الضريبه بسعر ٥٪ على المبالغ التى يحصل عليها العاملون الخاضعون للضريبه فى وحدات الجهاز الادارى للدوله....".

وقد نص المشرع صراحه على اخضاع هذه المبالغ للضريبه بسعر ثابت [ضريبه مقطوعه] مع النص صراحه على اعفائها من وعاء الضريبه العامه على الدخل.

٤- مكافآت الارشاد والتبليغ والمبالغ التى يحصل عليها الاجانب:-

تنص الماده ٨٠ من القانون على "استثناء من السعر المحدد بالماده ٧٠ من هذا القانون تفرض ضريبه بسعر ٢٠٪ على كل مبلغ يدفع مكافأه عن الارشاد، وكل مبلغ يحصل عليه الاجانب غير المقيمين فيمن يقومون بأيه مهنه او نشاط من المهن الخاضعه ايراداتها للضريبه، ولاتخضع المبالغ المنصوص عليها فى هذه الماده للضريبه على الدخل.

٥- ٥٠٪ من ناتج الاسهم والسندات:-

يشير النص ٩٨ من القانون الى اعفاء ٥٠٪ من ناتج الاسهم والسندات التى توزعه شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص على الإشخاص الطبيعيين بشرط ان تكون الاوراق الماليه للشركه مقيده فى سوق الاوراق الماليه.

٦- الاعفاء الوارد بالماده [١١] من القانون ١٣٦ لسنه ١٩٨١:-

تأسيسا لنص الماده [١١] من قانون ايجار الاماكن الجديده رقم ١٣٦ لسنه ١٩٨١ فان العقارات المبنيه او التى تنشأ اعتبارا من ٩ سبتمبر ١٩٧٧ تعفى من الضرائب العقاريه الاصليه والاضافيه وكذلك تعفى ايرادات الاماكن من الضريبه العامه على الدخل، وذلك بشرط الا تكون تلك المبانى من المستوى الفاخر، ويجب ان تكون هذه المبانى مؤجره لاغراض السكن فقط، كما نص القانون صراحه على انه هذا الاعفاء لايسرى على الاماكن المستغله مفروشه او فنادق او بنسيونات.

الاعفاء الوارد بالمواد ١٧، ٢٠، ٤٧ من القانون ٤٣ لسنه ١٩٧٤ [والمستبدل بالقانون ٢٣٠ لسنه ١٩٨٩]:-

حيث تنص الماده ١٧ من هذا القانون "مع عدم الاخلال باحكام الماده ١٦ تعفى من الضريبه العامه على الدخل الارباح التى يوزعها كل مشروع وذلك بنسبه ٥٪ من القيمه الاصليه لحصه الممول فى راس مال المشروع [المستثمر المصرى والاجنبى] وذلك بعد انقضاء مده الاعفاء التى تبلغ خمسه سنوات من اول سنه تاليه لبدايه النشاط.

كما تنص الماده ٢٠ من هذا القانون على "يسمح للخبراء العاملين الاجانب القادمين من الخارج للعمل فى احدى المشروعات المنتفعه باحكام هذا القانون بان يحولوا الى الخارج حصه من الاجور والمرتبات والمكافأت التى يحصلوا عليها فى مصر على الا تتجاوز ٥٠٪ من مجموع مايتقاضونه، ويعفى من الضريبه العامه المبالغ الخاضعه لضريبه كسب العمل من الاجور وغيرها التى تؤديها المشروعات المقامه طبقا لذلك القانون للعاملين بها من الاجانب"

كما تنص الماده ٤٧ من القانون على "يعفى من الضريبه العامه المبالغ الخاضعه لضريبه كسب العمل من اجور وغيرها التى تؤديها المشروعات المقامه بالمناطق الحره للعاملين بها من الاجانب".

٤/٧ ربط الضريبه العامه على الدخل:-

١/٤/٧ الواقعه المنشئه للضريبه:-

تتميز الضريبه العامه على الدخل بانها سنويه يتحدد وعائها باوعيه

الضرائب النوعيه، ويعتبر حصول الممول فى نهايه السنه الميلاديه على ايراد سنوى صافى يتجاوز حد الاعفاء هو الواقعة المنشئه للضريبه وقد حكمت محكمه النقض بان الاخطار بربط الضريبه العامه على الايراد لاعلاقه له بنشوئها وان دين الضريبه ينشأ بمجرد توافر الواقعه المنشئه للضريبه وطبقا للاسس العامه تسرى هذه الضريبه حسب السعر المقرر عند تحقيق الواقعه المنشئه للضريبه اى فى اخر يوم فى السنه الميلاديه التى يتم تحديد ايرادها الخاضعه للضريبه، وفى يوم وفاه الممول او عند بدء انقطاع توطن الاجنبى فى مصر.

٧/٤/٢ سعر الضريبه المقرر:-

تحسب الضريبه طبقا للاسعار المنصوص عليها فى الماده [٩٦] من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ المعدله بالقانون رقم ٨٧ لسنه ١٩٨٣ وهى على النحو المشار اليه فى جدول رقم أ/٧، والذى يتضح منه مدى زياده قيمه الشرائح فضلا عن ارتفاع سعر الضريبه كلما تزايدت الشريحه الخاضعه للضريبه.

وتجدر الاشاره الى ان الاصل فى احتساب الضريبه ان يحسب السعر عن سنه كامله ولكن هناك استثناءات من ذلك، حيث قد تحسب الضريبه عن جزء فقط من السنه فى حالتى الوفاه وانقطاع التوطن للاجنبى فى مصر.

٧/٤/٣ الاقرارات والتزامات الممولين:-

أ- الملزم بتقديم الاقرار:-

يتضح من نص الماده ١٠٢ من القانون عده حقائق هامه هى:-

جدول (أ-٧)

الشريحة		من		إلى	النسبة
١ ـ الشريحة الأولى	: حتى			٢٠٠٠ جنيه	معفاة
٢ ـ الشريحة الثانية	: أكثر من	٢٠٠٠	ـ	٣٠٠٠ جنيه	٨٪
٣ ـ الشريحة الثالثة	: أكثر من	٣٠٠٠	ـ	٤٠٠٠ جنيه	٩٪
٤ ـ الشريحة الرابعة	: أكثر من	٤٠٠٠	ـ	٥٠٠٠ جنيه	١٠٪
٥ ـ الشريحة الخامسة	: أكثر من	٥٠٠٠	ـ	٦٠٠٠ جنيه	١١٪
٦ ـ الشريحة السادسة	: أكثر من	٦٠٠٠	ـ	٧٠٠٠ جنيه	١٢٪
٧ ـ الشريحة السابعة	: أكثر من	٧٠٠٠	ـ	٨٠٠٠ جنيه	١٣٪
٨ ـ الشريحة الثامنة	: أكثر من	٨٠٠٠	ـ	٩٠٠٠ جنيه	١٤٪
٩ ـ الشريحة التاسعة	: أكثر من	٩٠٠٠	ـ	١٠٠٠٠ جنيه	١٥٪
١٠ ـ الشريحة العاشرة	: أكثر من	١٠٠٠٠	ـ	٢٠٠٠٠ جنيه	١٨٪
١١ ـ الشريحة الحادية عشرة	: أكثر من	٢٠٠٠٠	ـ	٢٥٠٠٠ جنيه	٢٣٪
١٢ ـ الشريحة الثانية عشرة	: أكثر من	٢٥٠٠٠	ـ	٣٠٠٠٠ جنيه	٢٤٪
١٣ ـ الشريحة الثالثة عشرة	: أكثر من	٣٠٠٠٠	ـ	٣٥٠٠٠ جنيه	٢٦٪
١٤ ـ الشريحة الرابعة عشرة	: أكثر من	٣٥٠٠٠	ـ	٤٠٠٠٠ جنيه	٢٨٪
١٥ ـ الشريحة الخامسة عشرة	: أكثر من	٤٠٠٠٠	ـ	٤٥٠٠٠ جنيه	٣٠٪
١٦ ـ الشريحة السادسة عشرة	: أكثر من	٤٥٠٠٠	ـ	٥٠٠٠٠ جنيه	٣٢٪
١٧ ـ الشريحة السابعة عشرة	: أكثر من	٥٠٠٠٠	ـ	٦٠٠٠٠ جنيه	٣٥٪
١٨ ـ الشريحة الثامنة عشرة	: أكثر من	٦٠٠٠٠	ـ	٦٥٠٠٠ جنيه	٤٠٪
١٩ ـ الشريحة التاسعة عشرة	: أكثر من	٦٥٠٠٠	ـ	٧٠٠٠٠ جنيه	٤٥٪
٢٠ ـ الشريحة العشرون	: أكثر من	٧٠٠٠٠	ـ	٧٥٠٠٠ جنيه	٥٠٪
٢١ ـ الشريحة الواحد والعشرون	: أكثر من	٧٥٠٠٠	ـ	١٠٠٠٠٠ جنيه	٥٥٪
٢٢ ـ الشريحة الثانية والعشرون	: أكثر من	١٠٠٠٠٠	ـ	٢٠٠٠٠٠ جنيه	٦٠٪
٢٣ ـ الشريحة الثالثة والعشرون	: أكثر من	٢٠٠٠٠٠ جنيه			٦٥٪

١- ان الملتزم بتقديم الاقرار هو كل شخص زاد دخله السنوى الصافى عن حد الاعفاء المقرر بصرف النظر عن اهليته او عمره.

٢- ان يتم اداء الضريبه المستحقه من واقع الاقرار المقدم.

٣- ان تقديم الاقرار يقع على عاتق الممول فى حاله وجوده وفى حاله غيابه يقع هذا الواجب على وكيله، اما اذا كان الممول قاصرا او محجورا عليه فيقع هذا الواجب على الولى او الوصى او القيم عليه بحسب الاحوال.

ب- ميعاد تقديم الاقرار:-

نصت الماده ١٠٤ من القانون" على ان تقدم الاقرارات خلال الاربعه شهور الاولى من كل سنه على النموذج الذى تحدده اللائحه التنفيذيه". يوضح شكل رقم ب/٧ شكل هذا النموذج.

ويرجع امتداد ميعاد تقديم اقرار الضريبه العامه على الدخل بعد ميعاد تقديم الاقرارات النوعيه لمده شهر هو ان الضريبه تعتبر ضريبه تكميليه اى انها ضريبه فوق كافة الضرائب النوعيه وهى تمثل كافه ايرادات الممول من جميع مصادرها بعد خصم جميع التكاليف خلال السنه المقدم عنها الاقرار، وقد اجاز المشرع خصم الضريبه النوعيه المسدده ضمن الاقرار النوعى فى ميعاد تقديم القانون حتى ٣١ مارس من وعاء الضريبه العامه على الدخل باعتبارها ضمن التكاليف الواجبه الخصم.

ج- التزام الورثه عند وفاه الممول الاجنبى عند انقطاع التوطن:-

تنص الماده ١٠٤/٢ من القانون "يجب على الورثه او وصى التركه

(نموذج رقم ١ «ضريبة عامة على الدخل»)

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب

رقم الملف

رقم الوارد ــــ تاريخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد ــــ

الضريبة المستحقة ــــ مليم ــــ جنيه توقيع المأمور المختص ــــ

تاريخ القيد ببطاقة الاقرار / / توقيع الموظف المختص ــــ

قيد ببطاقة الحساب الجارى رقم بتاريخ / / ١٩ توقيع الموظف المختص

إقــــرار

الضريبة العــــامة على الدخــل

عن صافى الايراد الكلى فى المدة من أول يناير إلى ٣١ ديسمبر سنة ١٩

١ ـــ بيانات عن الممول

اسم الممول ــــ اسم الاب والجد ــــ الجنسية ــــ

المهنة او النشاط ــــ

عنوان المركز الرئيسى لمزاولة المهنة او النشاط بالجمهورية ــــ

عنوان محل الاقامة الرئيسى سواء فى الجمهورية او فى الخارج ــــ

عنوان محل الاقامة الثانوى سواء فى الجمهورية او فى الخارج ــــ

رقم التليفون ــــ مسكن ــــ مكتب ــــ

٢ ـــ بيانات عن الوكيل او الوصى او الولى او القيم

اسم الوكيل او الوصى او الولى او القيم مقدم الاقرار مع ذكر اسم ابيه ــــ

مهنته او نشاطه ــــ

عنوان محل اقامته الرئيسى ــــ

جنسيته ــــ صفته التى تقدم بها الاقرار عن الممول ــــ

بيان مصادر الإيراد

ومما تقدم أيضا التصرفات التي تمت بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة والسنوات الخمس اللاحقة لها سواء تعلقت تلك التصرفات بأموال منقولة أو ثابتة أو كانت بعوض أو بغير عوض، كما تضاف إيرادات ما تملكه الزوجة والأولاد القصر من أي مصدر من غير طريق الميراث أو الوصية إلى إيرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس اللاحقة لها .

أولا — الأراضي الزراعية

رقم مسلسل	موقع الأطيان: المحافظة	موقع الأطيان: المركز	موقع الأطيان: الناحية	حوض	مساحة الأطيان: س	ط	ف	تاريخ ملكية الأطيان أو استئجارها	الأموال الأميرية: مليم	جنيه	اسم المالك وصفته (١)	ملاحظات
١ — بالنسبة للأراضي المملوكة للممول :												
٢ — بالنسبة للأراضي المملوكة للزوجة والأبناء القصر :												
الجملة —												

١ — الإيراد الصافي محسوبا على أساس الأموال الأميرية

القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة الأطيان (تعادل ١/١١ من المال فقط) .... — —

المصاريف بواقع ٢٪ من القيمة الإيجارية .... — —

صافي الإيراد — ...... — —

٢ — الإيراد الصافي الفعلي

الإيراد الإجمالي من واقع الحسابات ———— — —

المصاريف الفعلية من واقع الحسابات ... — — — —

صافي الإيراد — ... — —

(١) يبين صفة المالك وهل هو الممول أو زوجه أو أولاده القصر

ثانيا ــ العقارات المبنية

رقم مسلسل	بيان موقع العقار					وصف العقار	رقم التكليف	تاريخ ملكية العقار أو استحقاق الايراد	نصيب الممول في التكليف (١)		العوائد السنوية (٢)		(٣) اسم المالك وصفته	ملاحظات
	المحافظة	البندر أو القسم	الشياخة	اسم الشارع أو الحارة	رقم العقار				س	ط	مليم	جنيه		
١ ـ بالنسبة للعقارات المملوكة للممول*														
٢ ــ بالنسبة للعقارات المملوكة للزوجة أو الأبناء القصر*														
الجملة														

١ ــ الإيراد الصافي محسوبا على أساس عوائد المباني *

	مليم	جنيه
القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط عوائد المباني		
المصاريف بواقع ٢٠٪ من القيمة الايجارية في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الايجارية دون خصم هذه النسبة		
صافي الايراد		

٢ ــ الإيراد الصافي الفعلي

	مليم	جنيه
الايراد الاجمالي من واقع الحسابات		
المصاريف الفعلية من واقع الحسابات		
صافي الايراد		

طلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي من العقارات

عملا بحكم الفقرة الرابعة من البند (١) من المادة ٩٨ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ أطلب محاسبتي على أساس الايراد الفعلي من

العقارات المبنية وحدها

أو • الزراعية وحدها

أو • المبنية والزراعية معا

حيث إني أمسك لها دفاتر منتظمة وقد راعيت هذا الأساس في تحرير البيانات السابقة الخاصة بهذا الايراد

يلصق طابع دمغة فئة ١٥٠ مليم

تحريرا في ــــــــ سنة ١٩

إمضاء الممول

(١) نصيب الممول في التكليف يبين معه نصيب زوجه وأولاده القصر *

(٢) العوائد السنوية تبين على كل نصيب الممول وزوجه وأولاده القصر *

(٣) خانة اسم المالك وصفته يبين فيها اسم الزوجة والأولاد القصر وصفة كل منهم *

تشطب العبارة أو العبارات غير اللازمة *

(٢) يمكن استعمال ورقة منفصلة وترفق مع الاقرار *

ثالثـا ـــ ايراد رؤوس الاموال المنقولة

والمحل :(١) إيراد الأسهم والسندات وحصص التأسيس والسلفيات (عدا فوائد السندات والقروض المعفاة من الضريبة بقانون خاص) (١)

(ب) ارباح واتعاب أعضاء مجلس إدارة الشركات وحصة صاحب النصيب ومقابل الحضور .

نوع الايراد	عدد الاوراق المالية	اسم الشركة او الهيئة وعنوانهـا	الجهة التى حصل منها على الايراد	مقدار الايراد الصـافى		ملاحظات
				مليم	جنيه	
١ ـ بالنسبة للممول للممول :						
٢ ـــ بالنسبة للممول للزوجة او الابناء القصر						
			الجملة ---			

(ج) فوائد القروض وفوائد والودائع والتامينات والاستثمارات الاخرى، (عدا الفوائد المعفاة طبقا لنص المـادة ؛ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ او بمقتضى قوانين اخرى)

نوع الايراد	اسم المدين وعنوانه أو الجهة المودع بها المبلغ وعنوانها	مقدار الدين أو المبلغ المودع		سـعر الفـائدة	الايراد المحصل فى السـنة		ملاحظات
		مليم	جنيه		مليم	جنيه	
				الجملة .			

(١) يحدد ناتج الاسهم والسندات الناتج عن سوى الاوراق المالية الذى توزعه الشركات المساهمة التابعة للقطاع العام او الخاص [illegible] تم توزيعه

رابعا — الارباح التجارية والصناعية

اسم المنشأة[1] ــــــــ نشاط ــــــــ الكيان القانوني ــــــــ

عنوان المركز الرئيسي ــــــــ

نهاية السنة المالية للمنشأة ــــــــ عدد الشركاء ــــــــ

المأمورية التي قدم إليها الاقرار ــــــــ

	مليم	جنيه
صافي ارباح الممول عن أوجه النشاط التي يزاولها لحسابه الخاص		
حصته في صافي الارباح كشريك متضامن او حصته في ارباح حصة التوصية كشريك موصي		
صافي الربح الخاضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية عن جميع أوجه النشاط		

خامسا — المرتبات وما في حكمها والماهيات والاجور والاتعاب والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياة بعد خصم الاستقطاعات القانونية[2]

رقم مسلسل	نوع الايراد	مصادر الايراد	عنوان الجهة التي استولى منها على الايراد	صافي الايراد الذي استولى عليه الممول بالفعل خلال السنة — مليم	جنيه
			الجملة ...		

١ — يدخل في هذا الوعاء ارباح تأجير الشقق المفروشة طبقا للنص المادة ٢٠ من القانون.

٢ — لايدخل في الحساب إيراد أو مصروفا عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة المبالغ التي يتقاضاها الخبراء الاجانب أيا كانت الجهة او الهيئة التي تستخدمهم لاداء خدمات تحت إشرافها لمدة لاتتجاوز ستة اشهر في السنة متصلة او منقطعة. وكذلك المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الاجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد في المادة ٥٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكذلك المصريون العاملون في مشروعات التعمير واستصلاح الاراضي او التعدين الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المشار إليه.

سادساً – أرباح المهن غير التجارية[1]

فرع المهنة ـ ــــــ المقر الرئيسي لمزاولة المهنة ــــــ المأمورية التي يتبعها الممول ــــــ

	مليم	جنيه
إجمالي الايراد من المهنة		
المصاريف المتعلقة بمباشرة المهنة		
صافي الايراد		

سابعاً – الايرادات المحصلة بطريق مباشر أو غير مباشر من الخارج [2]

رقم مسلسل	الجهة التي استلم الممول عن طريقها إيراده بجمهورية مصر العربية	بيان المصادرة المستمدة منها الايرادات من الخارج	نوع الايراد	تاريخ الحصول على الايراد	الايرادات الصافية التي حصل عليها الممول خلال السنة – مليم	الايرادات الصافية التي حصل عليها الممول خلال السنة – جنيه	ملاحظات
				صافي الايراد			

مجموع الايرادات

	مليم	جنيه
١ — إيرادات الاراضي الزراعية		
٢ — إيرادات العقارات المبنية		
٣ — إيرادات رؤوس الأموال المنقولة		
(أ) من القيم المنقولة		
(ب) من الديون والودائع والتأمينات والاستثمارات الاخرى		
٤ — الأرباح التجارية والصناعية		
٥ — المرتبات وما في حكمها		
٦ — ارباح المهن غير التجارية		
٧ — الايرادات المحصلة من الخارج		
الجملة		

---

(١) لا تخضع مبالغ مكافأة الارشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً. وكذلك المبالغ التي يحصل عليها الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والانشطة الخاضع إيراداتها للضريبة على ارباح المهن غير التجارية.

(٢) يعفى من إيضاح هذه الايرادات الفنيون والخبراء الاجانب المتوطنون في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة او الشركات أو أحد الافراد

تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل

مليم جنيه

(ما قبله) جملة الايرادات ---- ــــ ــــ

يخصم منها :

المبالغ الجائز خصمها وفقا للمادتين ٩٨، ٩٩

النــوع	تاريخ الدفع	الجهة المدفوع إليها	المبلغ المدفوع أو المسدد		الاجمالى		
١ ــ فوائد القروض والديون (١)							
(١)							
(٢)							
(٣)							
٢ ــ الضرائب المباشرة (٢)							
أموال ورسوم مجلس المحافظة							
عوائد مبانى ورسوم خفر وبلدية ...							
ضريبة الارباح التجارية والصناعية							
الضريبة على ارباح المهن غير التجارية							
٣ ــ المبالغ المسددة مقدما تحت حساب الضريبة النوعية المستحقة على الممول (٣)							
٤ ــ خسائر الاستغلال التجارى والصناعى وخسائر الاستغلال المهنى فى سنة تحققها (٤)							

جملة ... ــــ ــــ

صافى الدخل.... ــــ ــــ

---

(١) يشترط الا يكون قد سبق خصمها من وعاء اى ضريبة نوعية والا تكون قد عقدت بقصد تحصيل اوراق مالية او ودائع ايراداتها معفاة من الضرائب.

(٢) يعتبر ربط الضريبة على الاطيان وعلى العقارات المبنية فى حكم دفعها كما تخصم الضرائب النوعية المسددة من واقع الاقرار عن ذات السنة المقدم عنها إقرار الضريبة العامة على الدخل بالاضافة إلى الضرائب النوعية المسددة خلال السنة

(٣) على ان تعتبر المبالغ المستردة من المبالغ المذكورة إيرادا فى السنة التى تم فيها الاسترداد

(٤) تدرج خسائر الاستغلال فى السنة التالية للسنة التى تحققت فيها إذا لم يكن للممول فى سنة تحققها عناصر إيرادات تخضع للضريبة العامة على الدخل.

جنيه	مليم

يخصم من صافى الدخل المبالغ الآتية بالنسبة المحددة

١ ــ اقساط الايرادات المرتبة لمدى الحياة والنفقات(١) ....

(أ) إيرادات مرتبة لمدى الحياة ....

(ب) نفقات ملزم بها الممول قانونــا او تنفيذا لحكم قضائى

٢ ــ التبرعات المدفوعة للحكومــة والهيئــات العامة ووحدات الحكم المحلى ايا كان مقدارها

٣ ــ التبرعات والاعانات المدفوعـه للهيئــات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلــم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومى (٢)...

٤ ــ اقساط التامين على حياة الممول لمصلحته او لمصلحة زوجه او أزواجه او اولاده (٣)......

٥ ــ المبالغ التى اشترى بها الممول فى ذات السنة المقدم عنها الاقرار أسهما أو سندات تطرحها للاكتتاب العام الشركات المساهمة أو سندات تنمية حكومية أو شهادات استثمار أو ادخار أو التى أودعت لأحد البنوك الخاضعة لرقابة البنك المركزى المصرى وذلك كله فى حدود ٢٠٪ من صافى الدخل الكلى السنوى وبحد اقصى ٣٠٠٠ جنيه سنويا (٤)

وعاء الضريبة....................

(١) مشرط الا يجاوز ما يخصم فى جميع الاحوال ١٠٪ من صافى الدخل الكلى السنوى

(٢) بشرط الا يجاوز قيمتها ٧٪ من صافى الدخل الكلى السنوى للممول.

(٣) بشرط الا تتجاوز قيمة الاقساط ١٥٪ من صافى الايراد الكلى السنوى أو ٣٠٠٠ جنيه ايهما اقل ويشترط إلا يكون قد سبق خصم هذه الاقساط من وعاء اية ضريبة اخرى.

(٤) يشترط أن يتم إيداع سندات التنمية الحكومية او شهادات الاستثمار أو الادخار أحد البنوك الخاضعة لرقابة البنك المركزى المصـ ى فى ذات سنة الشراء مع عدم التصرف فيها لمدة ثلاث سنوات متصلة وإلا زال ما تمتع به من إعفاء

ولا يجوز أن تزيد مجموع الاقساط والمبالغ التى تخصم طبقا للبندين ٤، ٥ على ٤٠٠٠ جنيه سنويا

الضريبة المستحقة والمسددة

	مليم	جنيه
وعاء الضريبة		
الضريبة المستحقة		

ويخصم منها :

يحصل بمعرفة مكاتب تحصيل الضرائب العقارية لحساب الضريبة العامة على الدخل (مادة ١١٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ....

الضريبة الباقية والتي يتعين تسديدها مع الاقرار ....

تحريرا في / / ١٩ توقيع الممول

(١) جدول سعر الضريبة		
الشريحة	**السعر**	**الضريبة**
حتى ٢٠٠٠	معفاة	—
اكثر من ٢٠٠٠ — ٣٠٠٠	٪ ٨	٨٠
« ٣٠٠٠ — ٤٠٠٠	٪ ٩	١٧٠
« ٤٠٠٠ — ٥٠٠٠	٪١٠	٢٧٠
« ٥٠٠٠ — ٦٠٠٠	٪١١	٣٨٠
« ٦٠٠٠ — ٧٠٠٠	٪١٢	٥٠٠
« ٧٠٠٠ — ٨٠٠٠	٪١٣	٦٣٠
٨٠٠٠ — ٩٠٠٠	٪١٤	٧٧٠
« ٩٠٠٠ — ١٠٠٠٠	٪١٥	٩٢٠
« ١٠٠٠٠ — ٢٠٠٠٠	٪١٨	٢٧٢٠
« ٢٠٠٠٠ — ٢٥٠٠٠	٪٢٠	٣٧٢٠
« ٢٥٠٠٠ — ٣٠٠٠٠	٪٢٢	٤٨٢٠
« ٣٠٠٠٠ — ٣٥٠٠٠	٪٢٤	٦٠٢٠
« ٣٥٠٠٠ — ٤٠٠٠٠	٪٢٦	٧٣٢٠
« ٤٠٠٠٠ — ٤٥٠٠٠	٪٢٨	٨٧٢٠
« ٤٥٠٠٠ — ٥٠٠٠٠	٪٣٠	١٠٢٢٠
« ٥٠٠٠٠ — ٦٠٠٠٠	٪٣٢	١٣٤٢٠
« ٦٠٠٠٠ — ٦٥٠٠٠	٪٣٧	١٥٢٧٠
« ٦٥٠٠٠ — ٧٠٠٠٠	٪٤٢	١٧٣٧٠
٧٠٠٠٠ — ٧٥٠٠٠	٪٤٧	١٩٧٢٠
اكثر من ٧٥٠٠٠	٪٥٠	

مأمورية .... اسم الممول .... رقم الملف .... تاريخ تقديم الاقرار

ملخص الاقرار عن سنة ١٩

أولا — الايرادات :

١ — إيراد الأراضي الزراعية ....

٢ — « العقارات المبنية ....

٣ — « رؤوس الأموال المنقولة :

(أ) و (ب) القيم المنقولة ....

(ج) الديون والودائع والتأمينات والاستثمارات الأخرى ....

٤ — الأرباح التجارية والصناعية ....

٥ — المرتبات وما في حكمها ....

٦ — أرباح المهن غير التجارية ....

٧ — الايرادات المحصلة من الخارج ....

الجملة ....

ثانياً — المبالغ الجائز خصمها

١ — فوائد القروض والديون ....

٢ — أقساط الايرادات المرتبة لدى الحياة والنفقات ....

٣ — الضرائب المباشرة ....

٤ — خسائر الاستغلال ....

٥ — المبالغ التي سددها مقدما تحت حساب الضريبة النوعية ....

٦ — التبرعات المدفوعة للحكومة والهيئات العامة ووحدات الحكم المحلي ....

٧ — التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية ولدور العلم والمستشفيات ....

٨ — أقساط التأمين على حياة الممول ....

٩ — المبالغ التي اشترى بها أسهما أو سندات تنمية حكومية أو شهادات استثمار أو إدخار أو التي أودعت أحد البنوك ....

صافي الايراد الخاضع للضريبة

مليم	جنيه

مليم جنيه

الضريبة المستحقة

يخصم :

المحصل بمعرفة مكاتب تحصيل الضرائب العقارية لحساب الضريبة العامة على الدخل (مادة ١١٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١)

الضريبة الباقية والتي يتعين تسديدها مع الاقرار ....

تحريرا في سنة ١٩ توقيع الممول

او المصفى بتقديم إقرار بايردات الممول عن الفتره السابقه على الوفاه، خلال اربعه شهور من تاريخ الوفاه وان يتم اداء الضريبه المستحقه على الممول من مال التركه بذات السعر المنصوص عليها فى الماده ٩٦ من القانون"

كما تنص الماده ١٠٤ من القانون ايضا "على تقديم الاجنبى الذى ينقطع توطنه بمصر للاقرار قبل انقطاع توطنه بستين يوما على الاقل مالم يكن انقطاع بسبب مفاجئ خارج عن ارادته"

وغنى عن البيان انه عند محاسبة تلك الحالتين يتم الاعتماد على قاعده النسبيه حيث تكون المحاسبه على اساس نسبه المده حتى تاريخ الوفاه او تاريخ انقطاع التوطن وكذلك عند احتساب الضريبه المستحقه فتراعى النسبيه عند احتساب قيمه الشريحه الاولى المعفاه وهى ٢٠٠٠ جنيه.

د- جزاء عدم تقديم الاقرار:-

تنص الماده ١٠٤ من القانون على ضروره تقديم الممول للاقرار فى الميعاد القانونى والا سيترتب على مخالفه ذلك الزام باداء مبلغ اضافى للضريبه يعادل ٢٠٪ من الضريبه المستحقه من واقع الربط النهائى.

وقد تخفض الى النصف اى ١٠٪ فى حاله ماذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحه مباشره دون احاله الخلاف الى لجنه الطعن.

هـ- اقرار الثروه:-

تنص الماده ١٣١ من القانون على ضروره تقديم كل ممول خاضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه والضريبه العامه على الدخل اقرار للثروه هو وزوجته واولاده القصر خلال سته أشهر من تاريخ العمل باللائحه التنفيذيه او خلال سته اشهر من تاريخ مزاولة النشاط على ان يتم تقديمه دوريا كل خمسه سنوات.

٧/٤/٤ اجراءات ربط الضريبه:-

أ- محل ربط الضريبه:-

تنص الماده ١٠٥ من القانون على ان تربط الضريبه طبقا للقواعد التاليه:-

١- الاصل فى ربط هذه الضريبه ان يكون فى محل اقامه الممول بمصر.

٢- اذا كان للممول اكثر من محل اقامه بمصر او اذا كان له اكثر من جهه عمل متعدده تربط الضريبه فى المكان الذى يعتبر مقرا رئيسيا لعمل الممول.

٣- اما اذا كان الممول يزاول اى نشاط نوعى وكان من ممولى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه والضريبه على ارباح المهن غير التجاريه تربط الضريبه على الممول فى المكان الذى تربط فيه الضريبه النوعيه.

٤- اذا كان الممول غير مقيم فى مصر تربط الضريبه عليه فى المكان الذى توجد به مصالحه الرئيسيه بمصر.

ب- اثر الطعن فى العنصر النوعى:-

تنص الماده ١٠٧ من القانون على الطعن فى الضريبه العامه على

الدخل حيث تشير الى :-

١- اذا كان للممول اكثر من عنصر من عناصر الدخل فيها عنصر ايراد خاضع لضريبه نوعيه، وطعن الممول فى ربط ذلك على العنصر النوعى، فى تلك الحاله لايجوز للمصلحه مطالبه هذا الممول بالضريبه العامه على الدخل حيث يجب الا تطالب الماموريه المختصه الممول بهذه الضريبه الا بعد انتهاء الخلاف الخاص بالطعن النوعى.

٢- اما اذا طعن الممول فى ربط الضريبه العامه لاى سبب يتعلق بها فى حد ذاتها ففى تلك الحاله لايحال الى لجنه الطعن الا اوجه عناصر الخلاف وكذلك لايحال الى اللجنه اى خلاف يتعلق بالضريبه النوعيه حيث اصبح الربط فيها نهائيا.

ج- التصرفات بين الاصول والفروع:-

تشير الماده ١٠٨ من القانون الى عده اعتبارات هامه يجب مراعاتها هى:-

١- ان المقصود بالتصرفات فى هذا النص هى تلك التى تتعلق باموال ثابته او منقوله تغسل ايراداً مثل العقارات والاطيان والاوراق الماليه، كذلك التصرف فى منشأه الممول التجاريه او الصناعيه:-

٢- ان الايرادات الناتجه من ممتلكات الزوجه او الاولاد القصر تضاف الى ايرادات الزوج وتدخل ضمن وعاء الضريبه العامه على الدخل اذا كانت تلك الممتلكات من مصدر غير الميراث او الوصيه وذلك خلال سنه التملك

والسنوات الخمس التالية لها .

د- اجراءات ربط الضريبه والطعن عليها:-

تنص الماده ٤١ من القانون "على المصلحه ان تخطر الممول بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبه" من ذلك يتضح مايلى:-

١- بعد تحديد ايرادات الممول الخاضعه للضريبه فان المصلحه تخطر الممول بعناصر ربط الضريبه وقيمتها كما سبق الذكر وذلك على النموذج ٥ ضريبه عامه.

٢- اذا وافق الممول على التقدير او التصحيح او التعديل فتربط الضريبه عليه ويكون الربط نهائيا غير قابل للطعن وتكون الضريبه واجبه الاداء من واقع ذلك الربط ويكون هذا الاعلان بالربط على النموذج رقم ٦ ضريبه عامه.

٣- اما اذا لم يوافق او لم يقم بالرد على ذلك الاخطار فى الميعاد الذى حددته المأموريه وهو مده شهر، فان الضريبه تربط طبقا لما يستقر عليه راى المأموريه ويخطر بالنموذج رقم ٦ ضريبه عامه.

ويخطر الممول بذلك الربط وبعناصره المختلفه بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ويحدد له فيه ميعاد ٣٠ يوم لقبوله او الطعن فيه.

٤- اذا انقضى الميعاد دون طعن يصبح هذا الربط نهائيا وتكون الضريبه كذلك اما اذا رد الممول على هذا النموذج بعدم موافقته على ماجاء به تقوم المأموريه باحاله الخلاف الى لجنه الطعن.

هـ- الربط الاضافى وتصحيحه:-

طبقا لنص الماده ١٠٢ من القانون يكون للمصلحه ان تجرى الربط الاضافى على الممول فى حالات معينه حددها القانون صراحه.

وقد حددت الماده ١٠٦ من القانون ايضا انه يجوز تصحيح هذا الربط النهائى المستند الى تقدير الماموريه او قرار لجنه الطعن بناء على طلب يقدمه الممول الى المصلحه خلال خمسه سنوات من التاريخ الذى اصبح فيه الربط نهائيا.

ويمكن القول بان القواعد الخاصه بالربط الاضافى وتصحيحه الخاصه بالضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه يتم اتباعها بالنسبه للضريبه العامه على الدخل.

٧/٥ تحصيل الضريبه وطرق اداءها:-

٧/٥/١ اداء الضريبه من الممول وتقسيطها

مؤدى نص الماده ٤٢ من القانون مايأتى:-

١- ان المقرر اصلا ان الضريبه العامه على الدخل تسدد من واقع الاقرار وفى الميعاد المحدد لتقديمه طبقا للقانون.

٢- اذا تمت محاسبه الممول واسفرت النتيجه عن استحقاق فروق ضرائب زياده عما سدد بالاقرار، يجب على الممول اداء الضريبه المستحقه نتيجه

الفحص بمجرد اعلانه بالتنبيه بصدور الرد على النموذج رقم [٨] ضريبه عامه.

٣- أجاز المشرع للممول ان يطلب اداء الضريبه المستحقه على اقساط وقد اشترط المشرع الا تتجاوز عدد الاقساط السنوات الضريبيه التى استحقت عنها الضريبه.

وفى حالات معينه يمكن تقسيط الضريبه على مده اطول بحيث لاتزيد على مثلى عدد السنوات الضريبيه وفى احوال اخرى يجوز لرئيس المصلحه او من ينيبه الغاء قرار التقسيط طبقا لنص الماده ٢٦ من اللائحه التنفيذيه للقانون.

٢/٥/٧ التحصيل لحساب الضريبه:-

تقضى المادة ١١٠ من القانون بالزام كل من يملك عقارا مبنياً او اكثر يزيد نصيبه فى قيمتها الايجاريه على ٢٠٠٠ جنيه سنويا، باداء مبالغ تحت حساب الضريبه العامه على الدخل تحسب وفقا لسعر الضريبه، ويتم اداء هذه المبالغ لحساب الضريبه فى مكاتب التحصيل المختصه وفى نفس المواعيد المحدده لسداد الضريبه العقاريه.

ويجب ان تورد مكاتب التحصيل المشار اليها الى مصلحه الضرائب المبالغ التى تحصلها من اصحاب العقارات تحت حساب هذه الضريبه كل ثلاثه اشهر وذلك خلال الخمسه يوما التاليه لنهايه هذه المده.

٧/٥/٣ رد الضريبه المسدده بالزياده:-

تلزم الفقره الاخيره من الماده ١١٠ من القانون مصلحه الضرائب بان ترد للممول المبالغ التى تكون قد وردت اليها بالزياده على الضريبه المستحقه عليه خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بالتنبيه بصدور الورد والا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائده المعلن عن البنك المركزى على الودائع النقديه ابتداء من نهايه مده الثلاثين يوما حتى تاريخ الرد٠

٧/٦ فحص الضريبه العامه على الدخل:-

تعتبر ضريبه الدخل العام هى ضريبه اقرار ومن ثم يتمثل الفحص فيها فى دراسه الاقرار وتحقيق جميع العناصر الوارده به سواء اكانت ايرادات او تكاليف ويتمثل الاساس عند فحص عناصر الايرادات المكونه لوعاء هذه الضريبه العامه على الدخل هو المحاسبه الحكميه ولكن اجاز المشرع للممول ان يطلب المحاسبه الفعليه على عنصر العقارات سواء كانت مبنيه او زراعيه، تأسيسا على ذلك فسوف يتم تناول وسائل تحقيق الايرادات ثم المحاسبه الفعليه على عنصر العقارات٠

٧/٦/١ طرق تحقيق الايرادات الخاضعه للضريبه العامه على الدخل:-

أ- العقارات المبنيه:-

- يتم تحديد الايراد على اساس القيمه الايجاريه المتخذه اساسا ربط العوائد بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف ويتعين على الفاحص قبل خصم تلك النسبة التحقيق من عدم سبق خصمها عند تحديد القيمة الايجارية

- اما اذا كان العقار غير مربوط بالعوائدفلايجوز احتساب ايرادعن العقار حتى ولو كان يغل ايرادا ، لانه لايخضع لضريبه نوعيه اما اذا كان العقار مربوطا بالعوائد ومعفياً من سدادها فيصبح تقدير القيمه الايجاريه بالطريقة العاديه وخضوعها للضريبه العامه على الدخل.

- يشترط تحديد الايراد على الاساس الفعلى ان يتقدم الممول بطلب اختيار المحاسبه على هذا الاساس فى الميعاد وان يمسك حسابات منتظمه كما سيتضح فيما بعد :

ب- الاطيان الزراعيه:-

- يتم تحديد الايراد على اساس القيمه الايجاريه اساسا لربط ضريبه الاطيان بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف على انه من المعروف ان قيمه ضريبه الاطيان التى تتخذ اساس هى القيمه الصافيه بعد استبعاد الرسوم المفروضه ضمنها.

- يتم تحديد الايراد على الاساس الفعلى بشروط معينه كما هو وارد فى العقارات المبنيه وكما سيتضح فيما بعد

ج- ناتج الاسهم والسندات:-

١- يخضع ناتج الاسهم والسندات الذى يحصل عليه الاشخاص الطبيعيين للضريبه العامه على اساس ٥٠٪ مما توزعه بشروط معينه اوضحتها الماده ٩٨ من القانون [كما سبق الاشاره].

٢- أما ناتج الاسهم والسندات التى لم تقيد بالبورصه وناتج اسهم وحصص

شركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدوده وناتج القيم المنقوله الاجنبيه فانها تخضع للضريبه العامه بالكامل.

٣- ويتحقق وعاء الارباح التجاريه والصناعيه ووعاء المرتبات ووعاء المهن غير التجاريه من واقع الربط اذا كانت الضريبه قد اصبحت واجبه الاداء بعد خصم الاعباء العائليه.

اما اذا اخذ الفاحص وعاء تلك الضريبه من واقع الاقرار، فانه يتحفظ بتعديل هذا الوعاء بما يسفر عنه ربط الضريبه سواء عن طريق اللجنه الداخليه او لجنه الطعن.

٤- يتم خصم خسائر الاستغلال التجارى والصناعى والمهنى فى سنه تحقق الخساره او فى السنه التاليه، اذا لم يكن للممول فى تلك السنه ايراد يخضع للضريبه العامه على الدخل.

٢/٦/٧ المحاسبه الفعليه لعنصر العقارات المبنيه او الزراعيه:-

بوجه عام تتضمن عمليه الفحص لهذه الضريبه عده خطوات هامه تتمثل فى الاعداد لمرحله الفحص او المرحله التمهيديه كما يطلق عليها والتى يتحدد فيها اهم الامور الرئيسيه التى يجب التركيز عليها والاهتمام بها ثم القيام بعمل محضر الاعمال والذى يتضمن بالاضافه الى محاضر المناقشه دراسه حسابات الايرادات والمصروفات وفحصها طبقا لما جاء باقرار الممول على الدفاتر والمستندات المؤيده ، بعد مراجعه الدفاتر والسجلات وفحصها على

المستندات يتم اعداد تقرير او مذكره الفحص والتى توضح بصفه رئيسيه الاخذ بالدفاتر او عدم الاخذ بها ورأى الفاحص فيها صراحه كذلك يتعين توضيح اى تصحيحات او تعديلات لازمه فى ضوء ذلك.

١/٢/٦/٧ الفحص الفعلى للعقارات المبنيه:-

أ- حساب اجمالى ايرادات العقارات المبنيه:-

يشمل ايردات العقارات المبنيه عده بنود هى:-

١- الايجار المستحق طبقا لعقد الايجار:-

فالعبره اساسا بالأيجار المستحق وفقا لعقود الايجار لوحدات العقار بالكامل كل على حده وليست بالايجار المحصل.

٢- ايراد العقار او الجزء منه المشغول منه بمنشأه الممول التجاريه او الصناعيه او الذى يزاول فيه نشاطا مهنيا مما يخضع لتلك الضريبه:-

يحسب الايراد عن هذا الجزء على اساس القيمه الايجاريه المتخذه اساسا لربط العوائد بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع المصروفات وذلك اذا لم يكن قد سبق خصم هذه النسبه عند تحديد القيمه الايجاريه.

٣- ايراد العقار او الجزء الذى يشغله الغير بملك الممول لاعتبارات شخصيه:-

يحسب ايراد ذلك الجزء طبقا للاسس السابق بيانها ضمن الأيجارات المستحقه فى ممتلكات الممول حيث ان تنازل الممول عن تحصيل ذلك الايراد يعتبر تصرفا من الممول فى جزء من ايراداته مثل

تخفيض الممول لبعض الوحدات السكنيه تضم فيها اولاده او اقاربه بدون ان يتقاضى منهم اى ايجار.

٤ـ مايدفعه المستأجر للمالك كنسبه زياده على الايجار المستحق نظير تأجير لعين مفروشه، وتراعى النسب المقرره للزياده تطبيقا لنص الماده ٤٥ من القانون رقم ٤٩ لسنه ٧٧ الخاص بالاسكان.

٥ـ اضافه بعض المصروفات التى قد يكون الممول ضمنها بنود التكاليف على العقار فى حين انه لابد وان يقابلها مبلغ مماثل لها فى بند الايرادات، حيث ان المتحمل لها اصلا هو المستأجر شاغل العقار وليس المالك وهى على سبيل المثال رسم النظافه [٢٪ من الاجره المتفق عليها لكل وحده بالعقار طبقا لقرار محافظ القاهره رقم ٦٩ لسنه ١٩٦٨].

فضلا عن قيمه استهلاك المياه [حيث يتحملها المستأجر طبقا لنص الماده ٣٣ من القانون ٤٩ لسنه ١٩٧٧ فتلك المبالغ وان كان المالك يقوم بدفعها للجهات المختصه بصفته مالك للعقار الا انه يقوم بتحصيلها منهم مقدما ثم يقوم بتوريدها لتلك الجهات بعد ذلك باسمه.

ـ حساب اجمالي مصروفات العقارات المبنيه:-

وتتضمن تلك المصروفات الاعباء اللازمه لاداره العقار وتلك اللازمه للمحافظه علي العقار

١- المصروفات اللازمه لاداره العقار:-

وهى تتمثل فى مرتبات موظفى الشئون المختلفه بالعقار [البواب، موظف تحصيل الايجار]، والمطبوعات ودفتر الايصالات ومصروفات البريد والدمغات. ومصروفات الاشتراك بالتليفون الخاص بادراه العقار [ولايشمل المخابرات الخارجيه او المكالمات الزائده، والمصروفات القضائيه او مصاريف دعاوى خاصه بالعقار، الانتقالات [خاصة بتحصيل الأيرادات، والمصروفات النثرية الاخرى كالاكراميات والنثريات المختلفة.

٢- المصروفات اللازمه للمحافظه على العقار:-

وهى تشمل مصروفات الصيانه [صيانه الاسانسيرات] والاصلاحات والترميمات واصلاح توصيله الكهرباء بمدخل العقار او السلم او المناور او المدخل]، استهلاك المياه والنور للسلم ومدخل العقار والاسانسير وحجره البواب]، العوائد وملحقاتها [وهى ماتخص المالك فقط حيث ان بعض منها يتحملها المستأجر مثل رسوم الشاغلين ورسم النظافه]، الاستهلاك حيث تحسب على اساس تكلفه العقار وقت انشائه وفقا لما هو ثابت بالمستندات التى يحتفظ بها الممول والا سيقوم الفاحص بالتقدير والاستعانه بشهاده من احد الخبراء فى ذلك] على ان يراعى حساب استهلاك العقار على اساس قيمه المبانى بعد استبعاد قيمه الاراضى، كذلك يدخل ضمن قيمه العقار مصروفات رسوم التسجيل وقد جرى العرف فى حاله عدم التفرقه بين قيمه المبانى والانشاءات منفصله عن قيمه الاراضى حساب قيمه المبانى على اساس $\frac{2}{3}$ القيمه الاجماليه للعقار والباقى للارض المقام عليها ذلك العقار وعاده ماتحتسب قيمه الاستهلاك على اساس ٢٪ من قيمه المبانى والانشاءات [اى على خمسين سنه] سواء بالاعتماد على طريقه القسط الثابت او المتناقص.

٧/٦/٢/ الفحص الفعلى للاطيان الزراعيه:-

وفى هذا الخصوص يتم التفرقه بين ماذا كانت الارض مؤجره للغير

ان يقوم المالك بزراعتها نفسه

- اذا كانت الارض مؤجره للغير:-

- حساب الايرادات:-

تكون عباره عن الايجار المستحق بالفعل، حيث ان العبره تكون

تحديد ذلك الايجار بعقود الايجار المبرمه بين المالك والمستأجر.

- حساب المصروفات:-

وتتضمن مايلى:-

- مصروفات الصيانه واستهلاك العدد والالات مثل تطهير الترع.
- المصروفات المتعلقه بالاداره مثل اجور الخفر.
- اى مصروفات اخرى متعلقه بالارض مما جرى العرف الزراعى ان يتحملها

مالك الارض مثل الساقيه مثلا.

- اذا كان المالك يقوم بزراعه الارض بنفسه:-

حيث يقوم مالك الارض بزراعتها واستغلالها بنفسه.

- حساب الايرادات:-

وهى تشمل:-

١- ثمن بيع المحاصيل الزراعيه الناتجه خلال العام.

٢- نتاج المواشى والدواجن الملحقه بالارض.

٣- الزياده فى قيمه المواشى الخاصه بالاستغلال الزراعى بعد اعاده تقييمها

في نهايه سنه المحاسبه.

١- مايحصل عليه المالك نتيجه بيع اى اصل من اصول المنشأه [الربح الرأسمالى المحقق].

- ثم مالم يتم استخدامه من مستلزمات الزراعه [مثل البلور والاسمده] اذا لم يكن تلك المستلزمات قد تم استبعادها من بند التكاليف.

- مقابل تأجير العدد والالات الزراعيه.

ب- حساب المصروفات :-

وتشمل مايأتي:-

١- ماتم اتفاقه على تغذيه المواشي بالارض.

٢- ثمن شراء التقاوى والاسمده والمبيدات الحشريه.

٣- مصروفات الرى والحرث للارض.

٤- مصروفات الصيانه مثل تطهير الترع والمصارف.

٥- اقساط استهلاك الالات الزراعيه والعدد.

٦- مصروفات الاداره الخاصه بالارض.

٧- اجور العمال الزراعيين.

٨- الاموال الاميريه وملحقاتها.

وحتى يتحقق الفاحص من الحكم على جدية تلك المصروفات ومدى لزومها لهذا النوع من الزراعه وحتى يتأكد من انتظام الدفاتر الزراعيه وامانتها فلا بد ان يكون على درايه واسعه باساليب الزراعه، ومتوسط الغله التى ينتجها الفدان فى كل محصول وماجرى عليه العرف الزراعى بالنسبه لعلاقه المالك بالمستأجر فى كل زراعه.

الفصل الثامن

الضريبة على دخل الأشخاص الأعتباريين

الضريبة على أرباح شركات الأموال

الفصل الثامن

الضريبة على دخل الأشخاص الأعتباريين

الضريبة على أرباح شركات الأموال

٨/١ التطور التشريعى للضريبه على ارباح شركات الاموال:-

يفرق النظام الضريبى المصرى فيما يتعلق بالضرائب على الدخل بين الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعين "الافراد" والضرائب على دخول الاشخاص "الشركات"، حيث تخضع دخول الفئه الاولى لنظام الضرائب النوعيه المتعدده أما دخول الفئه الثانيه فتخضع لضريبه واحده فقط هى الضريبه على ارباح شركات الاموال.

وقد استحدث المشرع هذه الضريبه لاول مره بموجب القانون ١٥٧ سنه ١٩٨١ لتسرى على ارباح شركات الاموال بوصفها من الاشخاص الاعتباريه العامه، وكذلك على الهيئات العامه، وقد كان الوضع فى ظل القانون القديم ١٤ سنه ١٩٣٩ والقانون ٤٦ سنه ١٩٧٨ هو معامله هذه الشركات ضريبيا مثل معامله المنشآت الفرديه حيث كانت تخضع ارباحها للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

وتتميز هذه الضريبه بأنها تقوم اساسا على الاعتبار المالى، وتتمتع بالشخصيه الاعتباريه المستقله عن شخصيه الشركاء، من ثم فان استحداث هذه الضريبه قد ادى الى القضاء نهائيا على ماكان موجودا من ازدواج فى الضريبه، والذى يتمثل فى اخضاع الجزء الذى لم يتم توزيعه من ارباح العام للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، وعند توزيع ذلك الجزء المالى يتم اخضاعه مره ثانيه للضريبه على رؤوس الاموال المنقوله.

[illegible] خضوع توزيعات

ارباح اسهم الشركات المصريه من الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال التى تضمنها الباب الاول فى الكتاب الاول من القانون.

وقد انفرد الكتاب الثانى من القانون باحكام الضريبه على ارباح شركات الاموال فى المواد من رقم [١١١] الى رقم [١٢٧] من القانون.

٨/٢ مجال وشروط سريان الضريبه وخصائصها:-

٨/٢/١ مجال وشروط سريان الضريبه:-

تنص الماده [١١١] من القانون على ان "تفرض ضريبه سنويه على صافى الارباح الكليه لشركات الاموال المشتغله فى مصر ايا كان الغرض منها".

يتضح من هذا النص ان العبره فى فرض الضريبه هو اشتغال الشركه فى مصر، من ثم لاتسرى هذه الضريبه على الارباح التى تحققها شركات الاموال المشتغله فى الخارج سواء كانت مصريه ام اجنبيه بالطبع، بتعبير اخر فان نص هذه الماده لم يحدد ماذا كانت تلك الارباح الخاضعه للضريبه تشمل ماينتج من مباشره شركه الاموال لنشاطها فى الخارج ام لا، كما نصت الماده ١٤ من القانون على سريان الضريبه على الارباح التجاريه او الصناعيه على شركه الاشخاص او المنشأت الفرديه.

ويرى المؤلف بان الاحرى على المشرع تعديل نص هذه الماده قياسا على نص الماده [١٤] من القانون بحيث تخضع الضريبه على ارباح هذه الشركات الناتجه من مباشره نشاط فى الخارج مالم يكن هذا النشاط متخذا شكل منشأه مستقله.

وقد حددت الماده [١١١] من القانون الجهات الخاضعه للضريبه على النحو التالى

[١] الشركات الخاضعه لاحكام القانون رقم ١٥٩ سنه ١٩٨١ وهى شركات المساهمه، شركات التوصيه بالأسهم، الشركات ذات المسئوليه المحدوده، حيث تخضع ارباح هذه الشركات للضريبه متى كانت تشتغل فى مصر، وبصرف النظر عن موطن او اقامه اصحابهم او جنسياتهم.

[٢] بنوك وشركات ووحدات القطاع العام:- حيث تخضع ارباح هذه الشركات عما تزاوله من نشاط باموال عامه فى مصر.

[٣] البنوك والشركات والمنشأت الاجنبيه:-

حيث تخضع ارباحها متى كانت تعمل فى مصر سواء كانت مراكز رئيسيه او كانت فروع لمنشأه مركزها الرئيسى فى الخارج.

[٤] الهيئات العامه وغيرها من الاشخاص الاعتباريه العامه:-

حيث تخضع ارباحها للضريبه بالنسبه لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبه، ومن المعلوم ان كل نشاط تباشره تلك الجهات ولاتهدف من ورائه الى تحقيق ارباح. لاتخضع لهذه الضريبه، وقد استثنى من ذلك مشروعات الخدمه الوطنيه بوزاره الدفاع، وينتقد المؤلف ذلك الاستثناء حيث ليس له مبرر فى الوقت الحاضر لما تبين من انه يساهم فى انشاء مشروعات تهدف اساسا للربح، واصبح منافسا لمشروعات القطاع الخاص او حتى العام، الامر الذى يوحى بان هناك تمييزا فى المعامله الضريبه بين الممولين دون اى مبرر موضوعى او سند علمى واضح.

وقد اثير خلاف بشأن تفسير البند [١] من الماده [١١١] من القانون التى تنص على سريان ضريبه شركات الاموال على الشركات المساهمه وشركات التوصيه بالاسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده الخاضعه لاحكام القانون ١٥٩ سنه ١٩٨١ الذى حل محل القانون رقم ٢٦ سنه ١٩٥٤ [قانون الشركات والمساهمه] حيث اعترض احد البنوك فى مصر وهو شركه مساهمه مصريه على اساس ان لايندرج تحت ايه فئه من الشركات التى حددتها الماده ١١١ من القانون، حيث ان الماده الخامسه من قانون انشاء هذا البنك تنص على انه لاتسرى على هذه الشركه احكام التأميم ولاالقوانين المنظمه للشركات المساهمه والبنوك والائتمان والرقابه على عمليات النقد، ومن ثم لايجب خضوع ارباحه لهذه الضريبه، حيث ليست هناك ضريبه الا بنص قانونى.

وقد اصدر مجلس الدوله قراره، حيث اشار القرار الى ان استثناء المذكور من تطبيق احكام قوانين الشركات المساهمه الوارده فى القانون رقم ٢٦ سنه ١٩٥٤ لايخرجه من طبيعته القانونيه وكونه شركه مساهمه طبقا لقانون انشائه يخضع مثل غيره من شركات المساهمه للضريبه على ارباح شركات الاموال.

ولذلك فان المؤلف يرى وجوب تعديل المشرع لنص الماده ١١١ بحيث لاداعى لذكر خاضع لاحكام القانون رقم ٢٦ سنه ١٩٥٤ وحل محله القانون ١٥٩ سنه ١٩٨١ فى البند الاول من هذه الماده.

ويرى المؤلف ايضا ان البند من [١]، [٢] من الماده ١١١ من القانون لم تشر الى المعامله الضريبه للشركات والمشروعات الخاضعه لاحكام القانون ٤٣ سنه ٧٤ المعدل، مما قد يحمل على الظن بان تلك الشركات

لاتخضع لاحكام هذه الضريبه، حتى اذا قيل بان قانون الشركات يكون بمثابه الشريعه العامه لشركات الأموال التى تنشأ فى ظل قانون الاستثمار ومن ثم تلك الشركات تخضع بوجه عام لاحكام القانون ٢٦ سنه ٥٤ ومن بعده لاحكام القانون رقم ١٥٩ سنه ١٩٨١، وبالتالى تسرى على ارباحها هذه الضريبه وكان الاحرى على المشرع تحديد خضوع الشركات الاستثماريه لهذه الضريبه، بنص صريح حيث ان بعض هذه الشركات ذات شكل قانون غير تابع لشركات الاموال، اى انها شركات توصيه بسيطه فى بعض الاحيان ومن ثم فان خضوع تلك الشركات لهذه الضريبه، يتناقض مع نص البند [١] من الماده ١١١ من القانون.

كما يقترح المؤلف ايضا ضروره تعديل نص البند الثالث من الماده ١١١ حيث تضمن اضافه كلمه منشأت اجنبيه بعد عباره البنوك والشركات، والتى يمكن ان تفسر بان هذه الضريبه تسرى على اخضاع كافه المنشأت الاجنبيه المتخذه لشكل المنشأه الفرديه او اى شكل من شركات الاشخاص لهذه الضريبه، ويدافع البعض عن هذا بان المشرع حرص على ماتقدم على عدم افلات اى منشأه اجنبيه تعمل فى مصر من خضوع ارباحها للضريبه بغض النظر عن صعوبه تحديد شكلها القانونى او لعدم معرفه اشخاص الشركاء المتضامنين او الشركاء الموصين فى هذه الشركات.

ولاشك ان تفسير ذلك يستلزم تحديد متى تعتبر المنشأه المستقله فى مصر أجنبيه، ومتى تعتبر هذه المنشأه مشتغله فى مصر.

٨/٢/٢ الاعفاءات من الضريبه:-

تناول الباب الثالث الاعفاءات من الضريبه على ارباح شركات الاموال

فى المادتين ١١٩، ١٢٠ من القانون:-

١- الاستهلاكات الماليه التى تجريها الشركات الحاصله على امتياز:-

عنيت الماده [١١٩] من القانون باعفاء الاستهلاكات الماليه التى تجريها الشركات الحاصله على امتياز من الجهات الاداريه متى ثبت ان استهلاك كل او بعض راس المال يبرره هلاك كل او بعض ما تملكه، سواء بسبب مايلحق ممتلكاتها من التلف على توالى الزمن او بسبب اضطرارها الى تسليمها فى نهايه مده الامتياز الى الجهه المانحه لها.

بشأن هذه الماده يراعى مايلى:-

"ان الاصل فى الاستهلاك المالى انه لايعد تكليفا على الربح فى الشركات العاديه، لانه ليس فى حكم الاستهلاك الصناعى، ومن ثم فان اى استهلاكات ماليه تجريها الشركات على قيمه اسهمها قبل حل الشركه وتصفيتها تسرى عليها الضريبه.

- يسرى اعفاء الاستهلاك المالى من الضريبه على شركات الامتياز فقط بحكم طبيعه عملها واضطرارها الى تسليم اصولها الى الجهه مانحه الامتياز فى حاله صالحه للعمل.
- لايجوز الجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى الا فيما يتعلق بالمعدات التى يتعين تجديدها اثناء عقد الامتياز، وكذلك يجوز الجمع بين الاستهلاكين اذا كان راس المال الاصلى [الاسهم] او المقترض [السندات] اقل من قيمه المعدات الصناعيه.

- يشترط للتمتع باعفاء الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز ان يكون حقيقيا، ويكون كذلك اذا اتضح انه بعد طرح الخصوم الحقيقيه من الاصول يتبقى راس المال الاصلى للشركه بعد استبعاد الاستهلاكات الماليه التى اجريت دون تحصيل ضريبه عليها، كذلك يشترط اخطار الشركات العامله على الامتياز مأموريه الضرائب المختصه عند اجراء استهلاك لراس مالها خلال شهر من تاريخ القرار الصادر باجراء هذا الاستهلاك.

[٢] جزء من الارباح يعادل نسبه معينه من راس المال المدفوع:-

حيث نص البند [أ] من الماده [١٢٠] على "اعفاء مبلغ يعادل نسبه راس المال المدفوع بما لايزيد على الفائده التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنه المحاسبه".

ويتضح ان المشرع فى هذا البند يهدف الى تشجيع هذه الشركات، ويشترط للتمتع بهذا الاعفاء:-

- الا يزيد عن الفائده التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنه المحاسبه.
- ان تكون الشركه من شركات المساهمه التابعه للقطاع العام او الخاص.
- ان تكون اوراق الشركه الماليه مقيده فى سوق الاوراق الماليه.

[٣] الارباح الناتجه من اندماج الشركه فى شركه اخرى او اكثر:-

يقصد بالاندماج اتحاد منشأتين او اكثر او ايجاد مصلحه مشتركه

تربط هاتين المنشأتين بغرض انشاء وحده اقتصاديه اكبر فتتمتع بمزايا العمل في نطاق اكثر انتشارا ، وقد يتم الاندماج كاملا فى حاله انضمام المنشآت لبعضها، ويأخذ الاندماج الكلى احد الطرق التاليه:-

أ- الاندماج عن طريق الضم:-

ويقصد بذلك ضم شركه قائمه فعلا او اكثر الى شركه اخرى قائمه ايضا وقت الاندماج٠

ب- الاندماج عن طريق قيام شركه جديده:-

ويعنى ذلك حل اكثر من شركه وقيام شركه جديده بدلا عنها٠

- تقوم منشأه قائمه او تقوم شركه جديده خصيصا لشراء اغلبيه الاسهم العاديه فى شركه اخرى بحيث تسيطر على سياسات الشركه الاخرى [نظام الشركات القابضه]٠

ولاشك فان النوع الاول والثانى هو الذى يقصده المشرع فى المادة ١٢١/٢، اما البند الثالث فلا يدخل فى مدلول الاندماج المنصوص عليه فى حكم المادة ١٢٠/٢، ولايسمح له بالتمتع بالاعفاء المقرر، حيث يترتب على الاندماج تصفيه الشركات المندمجه طبقا للقانون ٢٤٤ لسنه ١٩٦٠ وهذه الشروط لاتتوافر فى حاله الاندماج بنظام الشركات القابضه، وغنى عن القول فإن الاعفاء المقرر ينصب على شركات الاموال المندمجه فقط كالشركات المساهمه او شركات التوصيه بالاسهم او ذات المسئوليه المحدوده تطبيقا للماده ١١٢ من القانون٠

الارباح الناتجه عن الاشتراك في تأسيس شركه مساهمه:-

نصت الماده ١٢٠ بند [٣] على مايلي:-

"يعفى من الضريبه على ارباح شركات الاموال ماتنتجه الاسهم او الحصص التى تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها فى الماده ١١١ من ارباح فى مقابل ماقدمته عينا ونقدا فى تأسيس شركه مساهمه اخرى بشرط ان تكون الشركه التابعه قد دفعت عن ارباحها الضريبه على ارباح شركه الاموال او تكون معفاه منها".

ويشترط بالانتفاع بذلك الاعفاء طبقا لما اشارت الفقره ٣ من الماده ١٢١ من القانون مايلي:-

أ- شروط تتعلق بالشركه التابعه.

١- ان تكون الشركه التابعه شركه مساهمه دون غيرها من شركات الاموال.

٢- ان تكون الضريبه على ارباح ماتملكه الشركه الكبرى من اسهم وحصص فى الشركه التابعه قد دفعت.

ب- شروط تتعلق بالشركه التى حصلت على نتاج الاسهم والحصص:-

١- ان تحصل الشركه على نتاج الاسهم والحصص مقابل ماقدمته عينا او نقدا فى تأسيس الشركه المساهمه التابعه.

٢- ان تكون هذه الشركه هى احدى الشركات او الجهات المنصوص عليها فى الماده ١١١ من القانون.

٨/٢/٢ الاعفاءات المقرره بموجب قوانين خاصه:-

وردت تلك الاعفاءات بصفه خاصه فى القانون رقم ٤٣ سنه ١٩٧٤ المعدل والمستبدل بالقانون رقم ٢٣٠ سنه ١٩٨٩، والقانون رقم ١٥٩ سنه ٨١.

أ- الاعفاءات المقرره بقانون الاستثمار:-

الاصل المقرر فى النظام الضريبى المصرى ان الشركات والمشروعات الخاضعه لاحكام قانون الاستثمار تخضع لقوانين الضرائب فى مصر، وقد راى المشرع تشجيعا منه لراس المال العربى والاجنبى على الاستثمار فى المجالات التى تتفق مع السياسه العامه للدوله اعفاء هذه الشركات خلال مده معينه من الضريبه، مع منحها بعض المزايا والتيسرات على ان يتم خضوع هذه الشركات والمشروعات للضريبه على ارباح شركات الاموال بعد انقضاء فتره الاعفاء المقرر.

وفى ظل القانون رقم ٢٣٠ سنه ٨٩ تتمثل اهم الاعفاءات الضريبيه التى تضمنها:-

أ- بالنسبه لنظام الاستثمار الداخلى:-

١- اعفاء ارباح المشروعات من الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، ومن الضريبه على شركات الاموال بحسب الاحوال، وكذلك اعفاء الارباح التى توزعها هذه المشروعات من الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله التى توزعها هذه المشروعات من الضريبه [ماده [١١]].

وقد تم ربط هذا الاعفاء بفترات تختلف فى مداها تبعا

لطبيعة النشاط وبحيث يبدأ من اول سنه تاليه لبدايه الانتاج او مزاوله النشاط.

٢- اعفاء الارباح التى توزعها المشروعات من الخضوع للضريبه العامه على الدخل وذلك مده الاعفاء بشرط عدم خضوع الدخل لضريبه مماثله فى دوله المستثمر الاجنبى او الدول التى يحول اليها هذا الدخل بحسب الاحوال [م١١].

اما بعد انقضاء فتره الاعفاء الضريبى، تعفى الارباح التى يوزعها المشروع من الخضوع للضريبه العامه على الدخل بنسبه ١٠٪ من القيمه الاصليه لحصه الممول فى راس مال المشروع، وتزداد لتصبح ٢٠٪ من حصه المساهم فى راس المال اذا اتخذ المشروع شكل شركه مساهمه بشرط ان تطرح اسهما للاكتتاب العام، وان يتم الاكتتاب فيها بما لايقل عن ٤٠٪ من راس المال [م١٦].

ب- بالنسبه لنظام الاستثمار فى المناطق الحره:-

وتتمثل اهم الاعفاءات التى تضمنها هذا القانون:-

- اعفاء المشروعات التى تقام فى هذه المناطق، والارباح التى توزعها من الخضوع لقوانين الضرائب والرسوم الساريه فى مصر [م٣٧].

وتجدر الاشاره الى عديد من الاعتبارات التى ساهم فيها القانون ٢٣٠ سنه ١٩٨٩:-

١- جعل القانون الهيئه العامه للاستثمار هى الجهه الوحيده المختصه بتحديد

تاريخ بدء الانتاج او مزاوله النشاط، وقد نص القانون على ان النسبه الاولى للاعفاء تشمل المده من تاريخ بدء الانتاج او مزاوله النشاط حتى نهايه السنه التاليه لذلك.

٢- نصت الماده ١١ من القانون على ان الاعفاء يسرى على ارباح المشروعات الجاريه والارباح الرأسماليه فى نفس الوقت، شأنها فى ذلك شأن الماده ١٦ من القانون رقم ٤٣ سنه ٧٤ المعدل.

٣- بالنسبه للاعفاء من الضريبه على الارباح التجاريه او الصناعيه او الضريبه على ارباح شركات الاموال تنص الماده ١٥ من القانون على سريان ذلك الاعفاء لمده خمس سنوات على:-

أ- التوسعات فى المشروعات التى يوافق عليها مجلس اداره الهيئه اعتبارا من اول سنه ماليه لبدايه انتاج تلك التوسعات او مزاولتها للنشاط بحسب الاحوال.

ب- الزياده فى راس المال لتصحيح الهيكل التمويلى للمشروعات الناجحه، اذا تم ذلك خلال ثلاثه سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون، فاذا تمت الزياده بعد انتهاء هذه الفتره فلا يسرى عليها هذا الاعفاء.

٤- لم يتضمن قانون الاستثمار اى اشاره الى موضوع مدى امكانيه ترحيل الخسائر المحققه خلال فتره الاعفاء الضريبى، باعتباره من القواعد العامه

التى يحكمها القانون رقم ١٥٧ سنه ١٩٨١٠ والتى تقضى بترحيل هذه الخسائر لمده خمس سنوات٠

٥- سمحت الماده [٥٧] من القانون للمشروعات التى تتخذ شكل شركات استثمار مساهمه ان تستثمر بعض اموالها فى مشروعات فرعيه خارج نطاق هذا القانون وذلك وفقا لما يقرره مجلس اداره الهيئه العامه للاستثمار٠

وقد نصت الماده المذكوره على انه فى هذا الحاله لاتسرى على الاموال المستثمره فى المشروعات الفرعيه الاعفاءات التى تضمنها قانون الاستثمار دون الاخلال بحق هذه المشروعات فى التمتع بايه اعفاءات تقررها القوانين الاخرى٠

ب- الاعفاءات المقرره بالقانونين رقم ١٥٩ سنه ١٩٨١ ورقم ٩٧ سنه ١٩٨٣ :-

تنص الماده ١٨٣ من القانون رقم ١٥٩ سنه ٨١ على انه:-

" تتمتع الشركات التى تنشأ طبقا لاحكام هذا القانون براس مال مدفوع بنقد مصرى مملوك لمصريين فى احد المجالات المنصوص عليها فى الماده [٣] من القانون رقم ٤٣ لسنه ٧٤ المعدل والذى استبدل بالقانون رقم ٢٣٠ لسنه ١٩٨٩ بالمزايا والاعفاءات والضمانات الوارده فيما عدا المادتين ٢١، ٢٢ منه، وذلك بشرط موافقه الهيئه العامه للاستثمار والمناطق الحره٠

وتسرى المزايا والاعفاءات المشار اليها على الشركات التى ينظمها هذا القانون والقائمه وقت العمل به وذلك فى حدود ماتستحدثه عن طريق

زياده راسمالها من انشاءات او مشروعات فى مجال من المجالات المنصوص عليها فى الماده [٣] من القانون رقم ٤٣ سنه ٧٤ المشار اليه بشرط موافقه الهيئه العامه للاستثمار والمناطق الحره.

وتطبيقا لتعليمات المصلحه التفسيريه رقم ٨ سنه ٨٦ الصادره بتاريخ ١٩٨٦/١٢/٢٤ يتضح مايلى:-

- تتمتع الشركات التى تنشأ لاول مره طبقا لاحكام القانون رقم ١٥٩ سنه ١٩٨١. براس مال مدفوع بنقد مصرى مملوك لمصريين فى احد المجالات المنصوص عليها فى قانون الاستثمار بالاعفاءات والمزايا المقرره بقانون الاستثمار [فيما عدا المادتين ١، ٢٢ من القانون] وبشرط موافقه الهيئه العامه للاستثمار.

- تتمتع الشركات التى كانت قائمه وقت صدور القانون ١٥٩ سنه ١٩٨١ بالاعفاءات والمزايا الوارده فى قانون الاستثمار [فيما عدا المادتين ٢١، ٢٢ من القانون] وذلك بالنسبه لما تستحدثه فقط من زياده فى راس مالها فى مجال من المجالات المنصوص عليها فى قانون الاستثمار وبشرط موافقه الهيئه.

اما بالنسبه للاعفاءات الضريبيه التى يمكن ان تستفيد منها هيئات القطاع العام وشركاته وفقا للقانون رقم ٩٧ سنه ٨٣ الصادر فى شأنها، فليس هناك ذكر لايه اعفاءات مقرره لها بهذا القانون اللهم الا مانصت عليه الماده [٢] من ديباجه اصداره من انه:-

"تسرى على شركات القطاع العام فيما لم يرد به نص خاص فى هذا القانون، وبما لايتعارض مع احكامه والاحكام التى تسرى على شركات المساهمه التى تنشأ وفقا للقانون رقم ١٥٩ سنه ١٩٨١.

وبناءاً على ذلك يمكن لهذه الشركات الاستفاده من الاعفاءات الضريبيه السابق الاشاره اليها بالماده ١٨٣ من القانون ١٥٩ لسنه ٨١ وفقا للاحكام المتضمنه الماده على النحو سالف الذكر.

٨/٢/٣ خصائص الضريبه على ارباح شركات الاموال:-

تتمتع هذه الضريبه بخصائص لاتختلف فى مجموعها عن الخصائص المميزه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه، رغما عن ذلك فان هذه الضريبه التى تفرض على ارباح هذه الشركات سواء اكانت مملوكه ملكية عامه او خاصه او مشتركه لها من السمات مايميزها عن غيرها من الضرائب النوعيه الاخرى، ويمكن تحديد هذه السمات والخصائص على النحو التالى:-

١- ضريبه نوعيه مباشره تسرى على الاشخاص الاعتباريين:-

فالضريبه المفروضه على شركات الاموال تعتبر ضريبه نوعيه مباشره تفرض على نوع معين من الدخل، هى الارباح التى تحققها تلك الشركات من خلال قيامها بنشاط تجارى او صناعى [كذلك تسرى على نشاط اقتصادى ذات طابع مدنى كما يتضح فيما بعد] وهى تفرض على صافى ارباح الاشخاص المعنويه او الاعتباريه، فهى لاتفرض اساسا على الاشخاص الطبيعيين [[حيث تخضع للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه كما سبق الاشاره] وهذه الضريبه نوعيه حيث تفرض على الارباح الناتجه من مصدر معين هو الربح

الذى تحققه شركات الأموال نتيجه تضافر راس المال والعمل معا٠

٢- ضريبه سنويه:-

تلك الضريبه تسرى على الارباح التى تتحقق فى خلال سنه كامله، وليس على نتيجه كل عمليه على حده، وقد تكون السنه الضريبيه متمشيه مع السنه الميلاديه، وقد تكون متداخله بين سنتين متداخلتين وفقا لمقتضيات نشاط الشركه، وقد تخرج عن قاعده السنويه فى بعض الحالات مثل حاله توقف نشاط الشركه وحاله بدء نشاطها٠

٣- ضريبه تفرض على الدخل الصافى:-

الضريبه على ارباح شركات الاموال تفرض على الارباح الحاليه على اساس نتيجه العمليات على اختلاف انواعها التى تباشرها الشركه بعد خصم جميع التكاليف التى انفقت فى سبيل الحصول على هذا الربح، وهى بهذا تماثل الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه٠

٤- ضريبه نسبيه السعر:-

تتميز هذه الضريبه بانها نسبيه السعر، حيث انه لاتتزايد اسعارها فى شكل شرائح او فئات حسب تصاعد حجم الأرباح الخاضعه للضريبه٠

٥- ضريبه اقليميه:-

تتميز تلك الضريبه بانها تطبق مبدأ التبعيه الاقتصاديه حيث تفرض على ارباح شركات الاموال العامله فى مصر بغض النظر عن جنسيتها، فالعبره

فى خضوع تلك الارباح للضريبه هى تحققها من انشطه يتم مزاولتها داخل الحدود الاقليميه بمصر، اما الارباح التى تحققها الشركات المصريه عن نشاطها فى الخارج لاتخضع للضريبه.

٦- ضريبه تسير على اساس الاستحقاق

حيث تفرض على الفرق بين الايرادات والمصروفات المرتبطه بفتره معينه، بغض النظر عن واقعه التحصيل والسداد، اى يكتفى فيها باستحقاق الايرادات والمصروفات كما هو الحال فى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

٧- ضريبه عينيه:-

حيث تعامل هذه الضريبه كافه شركات الاموال معامله واحده عند حساب عبء الضريبه دون تمييز لحجم النشاط او جنسيتها او ملكيتها، كما انها لم تقرر اعفاءات خاصه للشركات الخاضعه دون غيرها من الشركات المماثله.

٨- تأخذ بنظريه الاثراء عند تحديد الدخل الخاضع للضريبه:-

فهذه الضريبه لاتسرى فقط على ارباح الاستغلال، وانما تفرض كذلك على ارباح العمليات الفرعيه والارباح الراسماليه سواء اثناء قيام الشركه او عند انقضائها.

٨/٣ تحديد وعاء الضريبه:-

نصت الماده ١١٣ من القانون على "ان يتم تحديد الضريبه سنويا على اساس صافى الربح خلال السنه السابقه او فتره الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها اساسا لوضع اخر ميزانيه حسب الاحوال".

يتضح ان ذلك النص يماثل نص الماده ٣٢ من القانون الخاص بالضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه فان الضريبه تسرى على الارباح السنويه ثم على الارباح الصافيه، وتسرى قاعده السنويه فى نطاق الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ايضا على نطاق الضريبه على ارباح الشركات، هذا ويجوز محاسبه الشركه عن مده اقل من سنه فى حالات التوقف الكلى او الجزئى تطبيقا لنص الماده [١١٦] من القانون ويشير نص الماده ١١٤ من القانون الى كيفيه تحديد وعاء الضريبه "حيث يحدد صافى الربح الخاضع للضريبه على اساس نتيجه العمليات على اختلاف انواعها طبقا لاحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف.

وبذلك حتى يتم الوصول الى صافى الربح الخاضع للضريبه لابد من تحديد كل من الايرادات والتكاليف.

٨/٣/١ قياس الايرادات الخاضعه للضريبه:-

تشمل الايرادات الخاضعه للضريبه على الايرادات التى تحققها المنشأه نتيجه كافه العمليات التى باشرتها خلال السنه الماليه، ولايؤخذ فى الحسبان سوى الايرادات التى تحققت بالفعل، حيث يتم تجاهل الايرادات المحتمله ولايؤخذ بواقعه السداد وانما يؤخذ بواقعه استحقاق الايراد، حيث يصبح ضمن ايرادات المنشأه ويدخل فى نتيجه العمليات وان لم تقبضه المنشأه.

ويتضح من نص المادتين [١١٤، ١١٧] من القانون ان هذه الضريبه

تسرى على كافه الارباح الناتجه من عمليات الاستغلال العادى، العمليات الفرعيه والعمليات الرأسماليه.

وتسرى على جميع الايرادات المذكوره احكام مماثله لنفس الاحكام التى تسرى على ممولى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه التى سبق مناقشتها سابقا.

٨/٣/٢ قياس التكاليف الواجبه الخصم:-

كما سبق الاشاره هناك عده شروط يجب توافرها عند تحديد التكاليف هى ان يرتبط المصروف بالسنه الضريبيه، القابليه للتحقق من جديه الصرف، ان يكون المصروف لازما للاستغلال وتحقيق الايرادات، الا يكون المصروف مبالغا فيه.

وقد وردت التكاليف الواجبه الخصم فى نص الماده ١١٤ من القانون على سبيل المثال وليس الحصر ويمكن ايجازها على النحو التالى:-

١- الايجـــار:-

اى قيمه ايجار العقارات التى تشغلها الشركه سواء كانت مملوكه لها او مستأجره، حيث يكون العبره بالايجار الذى اتخذ اساسا لربط الضريبه على العقارات المبنيه، فاذا لم تكن الضريبه قد ربطت فتكون القيمه على اساس ايجار المثل ويتعين فى هذا الخصوص الاشاره الى:-

أ- تخصم الايجارات الفعليه التى تدفعها الشركات للعقارات المؤجره من الغير سواء كانت مفروشه او غير مفروشه وفى حاله ايجار المفروش يتعين على

الشركه اخطار المأموريه المختصه.

ب- بالنسبه للعقارات المملوكه للشركه وتشغلها بالكامل لصالحها او تؤجر اجزاء للغير:-

أ- اذا كانت تلك العقارات مربوطا عليها ضريبه عقاريه، تحسب القيمه الايجاريه على اساس ضرب قيمه العوائد فى عشر امثال هذه القيمه.

ب- اما اذا كانت هذه العقارات غير مربوط عليها ضريبه عقاريه، تحسب القيمه الايجاريه على اساس ايجار المثل وهو ايجار عقار له نفس مواصفات العقار الذى تشغله الشركه ويقع فى نفس المنطقه ويمكن تقدير القيمه الايجاريه على اساس قيمه الارض والمبانى فى اول السنه الضريبيه على اساس ٦ر٤ كما سبق الاشاره.

فاذا كانت احدى الشركات تمتلك عقارات مملوكه لها ولم يربط عليها ضريبه عقاريه، وتبلغ قيمه تلك العقارات فى اول السنه الضريبيه ٢٠٠٠٠ جنيه اراضى و٤٠٠٠٠ مبانى. ففى حاله عدم وجود حاله مثل يتم احتساب القيمه الايجاريه على الاساس التالى:-

٦٠٠٠٠ [٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠] x ٦ر٤ = ٣٨٤٠ جنيه

ولايحتسب من التكاليف خلاف ذلك.

٢- الاستهلاكات العاديه:-

حيث تخصم الاستهلاكات الحقيقيه التى حصلت فى دائره مايجرى عليه العمل عاده

طبقا للعرف وطبيعه كل صناعه او تجاره او عمل تطبيقا للبند [٢] من الماده ١١٤ من القانون.

وتجدر الاشاره الى ان النظام المحاسبى الموحد قد وضع الاسس التالية لحساب الاهلاك تتمثل فيما يلى:-

أ- القيمه الخاضعه للاهلاك:-

حيث يتم احتساب الاهلاك على اساس التكلفه التاريخيه للاصول الثابته، وتتمثل هذه التكلفه فى ثمن الشراء وكافه المصروفات المتعلقه بالتناؤه والتى ينفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام، ولايدخل فى تحديد التكلفه النفقات المباشره لتمويل الاصول الثابته مثل الفوائد على القروض التى تلجأ اليها الشركه للحصول على الاصل.

ب- العمر الانتاجي للاصل:-

وهو عبارة عن المده التى يظل خلالها الاصل صالحا للاستخدام فى الغرض الذى اقتنى من اجله، ويتم تحديد العمر الانتاجي بمده انتاجيه الاصل بصرف النظر عن مده وجوده.

ج- تاريخ بدء حساب الاهلاك:-

يتم احتساب الاهلاك من تاريخ بدء استخدام الاصل فى الانتاج، وفى حاله تشغيل الاصل خلال فتره اجراء التجارب عليه، يحمل عبء اهلاكه عن فتره التجارب على حساب النفقات الايراديه المؤجله.

د- معدلات الاهلاك:-

يجوز تعديل معدلات الاهلاك اذا ماحدث تغيير فى ظروف الاستخدام، وقد اوجب النظام المحاسبى الموحد احتساب ٥٠٪ من قيمه استهلاك الاصول فى حاله انتهاء عمرها الافتراضى والاستمرار فى استخدامها، على ان يرحل هذا القسط الى حساب احتياطى تجديد الالات.

هـ- قرر النظام اهلاك الاصول غير الملموسه او النفقات الايراديه المؤجله على مدى خمس سنوات، اى بمعدل ٢٠٪ اعتبارا من بدء مزاوله النشاط.

و- اجازت المصلحه اعتبار شهرة المحل من العناصر القابله للاهلاك وذلك فى حاله دفع مقابل لها.

٣- الاهلاك الاضافى:-

نص البند [٣] من الماده ١١٤ من القانون على ان "يعتبر من التكاليف الواجبه الخصم ٢٥٪ من تكلفه الالات والمعدات الجديده التى تشتريها الشركه لاستخدامها فى الانتاج، وذلك بالاضافه الى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقره [٢] من الماده ١١٤، ويتم احتساب الاهلاك الاضافى بتوافر عده شروط سبق الاشاره اليها.

وطبقا لما سبق فقد اثير خلاف حول كيفيه معالجه الاستهلاك الاضافى، حيث يرى المحاسبين باعتبارهم يعبرون عن وجهه نظر الممولين- ان الاستهلاك الاضافى يخصم من صافى الربح دون ان يستنزل من قيمه الاصل،

اى ان المعالجه تتم فى الاقرار الضريبى [بدل نموذج ١٤]، فى حين تذهب مصلحه الضرائب باعتبارها تدافع عن حقوق الخزانه العامه- الى اعتبار ان الاستهلاك الاضافى لابد ان تستنزل قيمته من تكلفه الاصل شأنه شأن الاستهلاك العادى.

وقد حسم ذلك الخلاف الجمعيه العموميه لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدوله، حيث اصدرت فتوى تقضى بان الاستهلاك الاضافى يتم خصمه من تكلفه الالات والمعدات قبل الوصول الى صافى الربح.

فاذا قامت احدى الشركات بشراء اصول جديده بتاريخ ١٩٨٩/٥/١ بمبلغ ١٢٠٠٠٠، وقامت بخصم اهلاك اضافى مقداره ٣٠٠٠٠ جنيه من الاقرار الضريبى المقدم عن الفتره من ١٩٨٩/١/١ الى ١٩٨٩/١٢/٣١ على النحو التالى:-

الاقرار الضريبى [نموذج ١٤ ضرائب] عن الفتره ٨٩/١/١- ٨٩/١٢/٣١:-

صافى الربح من واقع حساب الارباح والخسائر	٩٠٠٠٠ جنيـــه
بخصم الاهلاك الاضافى [ماده ١١٤ فقره ٣]	٣٠٠٠٠ جنيـــه
الوعاء الضريبى من وجهه نظر الشركه	٦٠٠٠٠ جنيـــه

وتتمثل المعالجه الضريبيه من وجهه نظر مصلحه الضرائب على النحو التالى:-

قيمه الاصل الجديد والمستخدم فى ٨٩/٥/١	١٢٠٠٠٠ جنيـــه

الاهلاك الاضافى [٢٥٪ من قيمه الاصل]	(-)	٣٠٠٠٠ جنيه
الاهلاك العادى عن الفتره ١/٥/٨٩ حتى		
جمله الاهلاك	(-)	١٠٠٠٠
		١٠٠٠٠
قيمه الاصل الصافى [القيمه الدفتريه]	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
الاصل ٣١/١٢/٨٩		٨٠٠٠٠ جنيه

وفى حاله اتباع الشركه طريقه القسط الثابت فان الجزء الباقى يستهلك على مدار ٨ سنوات على اساس ١٠٠٠٠ جنيه فى السنه..

٣- الضرائب واجبه الخصم:-

ينص البند [٤] من الماده ١١٤ على ان "تعتبر من التكاليف الواجبه الخصم الضرائب التى تدفعها الشركه فيما عدا الضريبه على ارباح شركات الاموال التى تؤديها طبقا للقانون"

وقد جاء ذلك النص عاما، حيث ليس معنى ذلك خصم جميع انواع الضرائب التى تدفعها الشركه فيما عدا ضريبه شركات الاموال، فهناك نوعين من الضرائب:-

أ- ضرائب واجبه الخصم: وهى تتمثل فى الضرائب والرسوم الجمركيه، ورسوم الانتاج ورسوم الدمغه، ورسوم السيارات، ورسوم البلديه، الضرائب العقاريه على ممتلكات المنشأه، ضريبه المرتبات اذا تحملتها المنشأه نيابه عن بعض العاملين حيث تعتبر ميزه تخضع للضريبه على

- المرتبات.

ب- ضرائب لايجوز خصمها:- وهى الضريبه على ارباح شركات الاموال التى تدفعها المنشأه طبقا لاحكام القانون، بالاضافه للضرائب التى لاتمثل عبء على الشركه وانما يتحملها الغير مثل ضريبه المرتبات، والضريبه على القيم المنقوله على مرتبات ومكافأت اعضاء ومجلس الاداره.

فاذا خصمت احد الشركات من اقرارها الضريبى المقدم منها فى ٣٠/٦/١٩٩٠ والذى اظهر صافى ربح مقداره ٣٠٠٠٠٠ جنيه الضرائب التاليه:-

- ضريبه شركات اموال	٥٠٠٠٠ جنيـــه
- ضريبه عقاريه	٢٥٠٠٠ جنيـــه
- ضريبه بلديه	٢٥٠٠٠ جنيـــه
- ضريبه قيمه منقوله على مكافأت اعضاء مجلس الاداره	٣٠٠٠٠ جنيـــه
	١٣٠٠٠٠
	١٧٠٠٠٠ جنيـــه
وعاء ضريبه شركات الاموال	١٧٠٠٠٠ جنيـــه

وتتمثل المعالجه الضريبه لاقرار الشركه:-

لاتعتمد قيمه ضريبه شركات الاموال بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه [ماده ١١ بند ٥]، وكذلك لايعتمد خصم ضريبه القيمه المنقوله على مكافأت

اعضاء مجلس الاداره حيث يتحملها العضو ومقدارها ٢٥٠٠٠ جنيه طبقا للقانون رقم ٤٦ لسنه ٧٨ ماده [٣٩] فقره [٣] حيث تنص على ان:-
"تخصم الضرائب التى تدفعها المنشأه ماعدا ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه التى تؤديها طبقا لهذا القانون وضرائب الدفاع والأمن القومى والجهاد الملحق بها [عدا ضريبه البلديه" كما تشير الماده [٣] من القانون ١٥٧ سنه ٨١ بان "كما تلغى الضريبه الاضافيه بدائره المحافظات المفروضه كنسبه من الضريبه الاصليه المقرره على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله وعلى الارباح التجاريه والصناعيه".

وحيث ان ضريبه شركات الاموال ضريبه اصليه، على ذلك يعدل الاقرار على النحو التالى:-

صافى الربح عن حساب الارباح والخسائر	٣٠٠٠٠٠٠	جنيـــه
يخصم ضريبه	٢٥٠٠٠	
	٢٧٥٠٠٠	جنيـــه

٤- التبرعـــات:-

وتطبيقا لنص الفقره [٥] من الماده ١١٤ تعتبر:-
كافه التبرعات المدفوعه للحكومه ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامه ايا كان مقدارها سواء حققت الشركه ارباحا او خسائر.
- اما التبرعات والاعانات المدفوعه للهيئات الخيريه يشترط ان تكون الشركه محققه ارباحا، وان تكون التبرعات مدعمه بايصالات من الجهات المتبرع اليها،

والا تزيد عن ٧٪ من صافى الربح.

على ان يراعى ان التبرع الذى يقدم للافراد لايجوز اعتباره من التكاليف واجبه الخصم. فاذا انتهى حساب الارباح والخسائر لاحد الشركات بصافى خسائر مقداره ٣٠٠٠٠ جنيه قبل حساب التبرعات وقد خصم من الاقرار ماده ١١٤ فقره [٢٥] مايلى:-

- تبرع لوزاره الصحه	١٠٠٠
- تبرع لجمعيه تحسين الصحه	٥٠٠
- تبرع لمحافظه الجيزه	٥٠٠٠
- تبرع لبعض الافراد	٥٠٠
الوعاء	٧٠٠٠
	١٣٠٠٠ جنيـــه

وتتمثل المعالجه الضريبيه على النحو التالى:-

- يعتمد خصم تبرعات وزاره الصحه، وقيمه تبرعات محافظه الجيزه بالكامل

- ولايعتمد خصم تبرع الافراد لانها تكاليف غير واجبه الخصم، اما تبرعات جمعيه تحسين الصحه لاتعتمد ايضا لتحقيق الشركه لصافى خسائر، من ثم فان اقرار الشركه يعدل على النحو التالى:-

خسائر [٣٠٠٠٠]

يخصم

تبرع وزاره الصحه

تبرع محافظة الجيزة .

٦٠٠٠

٣٦٠٠٠

٥- المخصصـــات:-

يشير نص الفقره ٦ من الماده ١١٤ الى ان هناك شروط لخصم المخصصات هي:-

أ- ان تكون المخصصات لمواجهه الخسائر او اعباء ماليه معينه مؤكده الحدوث ولكنها غير محدده المقدار.

ب- ان تكون هذه المخصصات مقيده بحسابات الشركه.

ج- ان تستعمل المخصصات في الغرض الذى خصصت من اجله.

د- الا تزيد قيمتها عن ٥٪ من الربح السنوى للمنشأه.

وقد ثار خلاف حول نوعيه المخصصات، ولكن يتعين الاشاره الى تلك المخصصات التي نص عليها قرار السيد وزير الماليه رقم ١١٤ سنه ١٩٧٨ وهي:-

١- مخصصات الديون المعدومه

٢- مخصصات فروق مصاريف الدعاوى.

٣- مخصص اوراق ماليه لمن يتاجرون فيها.

٤- مخصص تقلبات اسعار الصرف للبيوت الماليه.

اما فيما يتعلق بالمبالغ التى تأخذها الشركه من ارباحها لمنح العاملين مكافأت تزيد مجموعها على مرتب ثلاثه اشهر في السنه، فلا يعد

ضمن المخصصات التي نصت عليها المده·

فاذا قامت احد الشركات بتكوين مخصص ديون معدومه بواقع ٣٠٠٠ جنيه، مخصص قضايا أو تعويضات ٣٠٠٠ جنيه، مخصص الصيانه وتجديد العقارات ٤٠٠٠ جنيه، مخصص هبوط اسعار اوراق ماليه ٤٠٠ جنيه·

في تلك الحاله تتمثل المعالجه الضريبيه بفرض أن الشركه قد حققت ارباحا قبل خصم المخصصات تقدر بنحو ٧٠٠٠ جنيه على النحو التالي:ـ

جمله مايخصم من الارباح طبقا للفقره ٦ من الماده ١١٤ من القانون:ـ

$٧٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ٣٥٠٠$ بشرط ان تستخدم الشركه ذلك المخصص في الغرض الذى كون من اجله·

فاذا ظهر الجانب المدين لحساب العمليات الجاريه لاحدى الشركات عن الفتره من ١٩٨٩/١/١ الى ١٩٨٩/١٢/٣١ على النحو التالي:ـ

اجور اصليه ٣٠٠٠٠٠ جنيه، غلاء معيشه ٤٠٠٠٠ جنيه، اجور اضافيه ٤٠٠٠٠ جنيه، حوافز انتاج ٤٠٠٠٠ جنيه، مكافأت ١٥٠٠٠٠ جنيه، مكافأت شامله ٦٠٠٠٠ جنيه·

فان المعالجه الضريبه تطبيقا لحكم الفقره [٦] من الماده ١١٤ من القانون ان يتم حساب مرتب ثلاثه شهور على النحو التالي:ـ

٣٠٠٠٠٠ جنيه اجور اصليه

٤٠٠٠٠ جنيه غلاء معيشه

٦٠٠٠٠ جنيه مكافأت شامله

———

٤٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ٤= ١٠٠٠٠٠ جنيه

يرد للوعاء ١٥٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ جنيه

٦- اقساط التأمين الاجتماعى:-

من التكاليف الواجبه الخصم طبقا للماده ١١٤ "اقساط التأمين الاجتماعى المقرره على الشركه لصالح العاملين بها والتى يتم اداؤها للهيئه العامه للتأمينات الاجتماعيه"

ومن نص الماده السابقه نجد ان هناك شروط لخصم اقساط التأمين الاجتماعى:-

أ- ان تمثل هذه الاقساط الحصه التى تلتزم بها الشركه طبقا لقانون التأمينات.

ب- ان تكون هذه الاقساط لصالح العاملين بالشركه.

ج- يتم اداء هذه الاقساط للهيئه العامه للتأمينات الاجتماعيه.

٧- المبالغ التى تستقطعها الشركه لحساب الصناديق الخاصه للتوفير او الادخار او المعاش او غيرها

فنصت الماده ١١٤ بانه يعد من التكاليف الواجبه الخصم :المبالغ التى تستقطعها الشركه سنويا من اموالها او ارباحها لحساب الصناديق الخاصه للتوفير الادخار او المعاش او غيرها بما لايجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات واجور العاملين بها. بشرط ان يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه الشركه لائحه او شروط خاصه منصوص فيها على ان ماتؤديه الشركه لهذا

النظام يقابل التزاماتها بمكافأه نهايه الخدمه او المعاش وان تكون اموال هذا النظام منفصله ومستقله عن اموال الشركه ومستثمره لحسابه الخاص" .

وقد اشترط المشرع لخصم هذه المبالغ الشروط الاتيه:-

أ- استقطاع هذه المبالغ لحساب الصناديق الخاصه للتوفير او الادخار او المعاش او غيرها.

ب- الا تزيد المبالغ المستقطعه لحساب هذا الصندوق عن ٢٠٪ من مرتبات واجور العاملين.

ج- ان يكون لهذا النظام الذى تطبقه الشركه لائحه او شروط خاصه منصوص فيها على ماتؤديه الشركه لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأه نهايه الخدمه او المعاش.

د- ان تكون اموال هذا النظام منفصله ومستقله عن اموال الشركه ومستثمره لحسابه الخاص بمعنى وجود صندوق له شخصيه اعتباريه خاصه مستقله عن الشركه وله امواله الخاصه التى تستقر لحسابه الخاص.

واذا لم يتوافر احد هذه الشروط فلا يمكن اعتبار هذه المبالغ من التكاليف.

٨- مايوزع نقدا على العاملين من ارباح طبقا للقانون:-

جاء فى نص الماده ١١٤ بانه يعتبر من التكاليف الواجبه الخصم: "الارباح التى تلتزم الشركه بتوزيعها نقدا بنسبه معينه على العاملين بها طبقا للقواعد القانونيه المقرره فى هذا الشأن" .

ومعنى ذلك ان التوزيع النقدى للعاملين الذى تقوم به الشركات سواء اكانت قطاع عام او قطاع خاص يعتبر تكليفا على ارباح شركات الاموال. مع مراعاه ان التوزيع النقدى على العاملين يخضع لضريبه المرتبات.

٩- مايدفع لاعضاء مجالس الاداره والمديرين:-

حيث تنص الفقره [١٠] من الماده ١١٤ على انه "يعد من التكاليف الواجبه الخصم" كل مايدفع لاعضاء مجالس الاداره والمديرين واعضاء مجالس الرقابه فى الشركات والجهات المنصوص عليها فى الماده ١١١ من هذا القانون، من مرتبات ومكافآت واجور وبدلات حضور وطبيعه عمل ومزايا نقديه وعينيه من البدلات او الهبات الاخرى باختلاف انواعها وذلك كله بشرط ان تكون هذه المبالغ خاضعه لاحدى الضرائب النوعيه او معفاه منها" .

١٠- مقابل الحضور للمساهمين:-

حيث تنص الماده ١١٤ الفقره ١١ من القانون على انه يعد من التكاليف الواجبه الخصم "مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبه انعقاد الجمعيات العموميه"، حيث ان مقابل الحضور المشار اليه يخضع للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله.

١١- تكاليف اخرى واجبه الخصم

وتتمثل فى تلك التكاليف التى سبق تناولها تفصيليا فى

مجال الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

٨/٣/٣ المبالغ الاخرى الواجبه الخصم:-

الى جانب التكاليف السابقه، فقد اجاز المشرع خصم مبالغ معينه اخرى لمقابله الخسائر المرحله او لتفادى الازدواج الضريبى، وتلك المبالغ سبق تناولها ايضا عند شرح احكام المادتين ٢٥، ٢٦ وهى من الاحكام الخاصه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

٨/٣/٣/١ المبالغ الواجبه الخصم لمقابله الخسائر المرحله:-

لم تأخذ المعامله الضريبيه للخسائر بالمبدأ المحاسبى سواء فى النظريه او الممارسه العمليه وهناك عده اتجاهات للمحاسبه عن الخسائر الضريبيه.

١- عدم السماح بترحيل الخسائر:-

وقد اخذ المشرع الضريبى المصرى بهذا الاتجاه فى الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه عند صدور القانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩ وحتى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٢- السماح بترحيل الخسائر:-

وقد ظهرت عده اتجاهات لترحيل الخسائر هى

أ- ترحيل الخسائر الى الامام:-

حيث اتخذت الممارسه العمليه لهذا البديل احد الشكلين

التاليين:-

١- الترحيل الى الامام بشكل مقيد:-

حيث يكون القيد في صوره تحديد مده معينه، وقد يكون القيد في شكل تحديد نوع الدخل [حيث لايسمح بترحيل الخسائر الراسمالية ويقتصر ذلك الامر على خسائر التشغيل فحسب] ومن امثله الدول التى تأخذ بهذا الاتجاه فرنسا والسويد والمانيا والنمسا ·

٢- الترحيل الى الامام بشكل مطلق:-

وتتفق تلك الصوره مع التطبيقات المحاسبيه، وتأخذ بذلك الاتجاه المملكه المتحده·

ب- الترحيل الى الخلف:-

عن طريق السماح بترحيل الخسائر الضريبيه لسنوات سابقه بحيث يترتب على ذلك استرداد الممول لجزء مما دفعه من الضرائب، وغالبا مايكون ذلك الترحيل مقيدا بمده معينه، ويأخذ بذلك الاتجاه النرويج والمملكه المتحده بالنسبه لخسائر التصفيه وخسائر التوقف عن النشاط·

ج- الترحيل الى الخلف والى الامام:-

حيث ترحل الخسائر اولا الى الخلف لمده محدده، ثم السماح بترحيل مالم يستغرق من هذه الخسائر الى الامام لعدد من السنوات ايضا، ويطبق هذا الاتجاه فى الولايات المتحده الامريكيه وهولندا حيث يتم ترحيل الخسائر لمده ٣ سنوات للخلف ومايتبقى يرحل الى الامام

بعد الضى ١٥ سنه٠

وفى مصر اختار المشرع الترحيل الى الامام بشكل مقيد لمده خمسه سنوات حيث نصت الماده ١١٥ من القانون على انه:ـ

"اذا ختم حساب احدى السنوات بخساره فان هذه الخساره تخصم من ارباح السنه التاليه، فاذا لم يكف الربح لتغطيه الخساره باكملها نقل الى السنه الباقى للسنه التاليه، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخساره نقل الى السنه التاليه وحتى السنه الخامسه، ولكن لايجوز بعد ذلك نقل شئ من الخساره الى حساب اى سنه اخرى" ٠

فاذا فرض أنه بعد الاطلاع على بعض اقرارات الشركات تبين ان شركه قد حققت خساره فى السنوات:

سنه ١٩٨١، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤

[٢٠٠٠٠]ج [١٠٠٠٠]ج ١٥٠٠٠ ارباح ١٥٠٠٠ ارباح

بعد تطبيقها للماده ١١٥ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بات اعتبار الوعاء التجارى للشركه كالاتى:ـ

١٩٨١، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤

[٢٠٠٠٠]ج [٣٠٠٠٠]ج ١٥٠٠٠٠ ارباح لاشئ

ولكن المعالجه الصحيحه طبقا لنص الماده ١١٥

١٩٨١، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٨٤

[٢٠٠٠٠] [١٠٠٠٠] [لاشئ]

وكمثال اخر:-

حققت شركه خسائر وارباح فى السنوات الاتيه:-

١٩٧٩	خساره	[٣٠٠٠٠٠]
١٩٨٠	ارباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨١	ارباح	٣٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٢	ارباح	٥٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٣	ارباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٤	ارباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٥	ارباح	١٠٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٦	ارباح	١٠٠٠٠٠ جنيه

وطبقا لذلك تتمثل المعالجه الضريبه على النحو التالى:-

صدرت تعليمات فى شأن الخسائر التى لحقت الشركه فى سنه ماقبل سنه ١٩٨١ سنه العمل بالقانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ فاذا حدثت خساره للمنشاه فى سنه ١٩٧٩ كالمثال السابق وطبقا لاحكام الماده ٥٧ من القانون ١٤ لسنه ٣٩ والمعدل بالقانون رقم ٤٦ لسنه ١٩٧٨ تسرى الخساره لمده ثلاثه سنوات فقط من ارباح السنوات ٨٠، ٨١، ٨٢ وحيث ان سنتى ٨١، ٨٢ تخضع لاعمال القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الماده ١١٥.

من ثم فان من حق الشركه اذا لم تكف ارباح السنوات ٨٠، ٨١، ٨٢ من استهلاك الخسائر ١٩٧٩ ان تستمر الشركه فى استهلاك باقى خسائر ٧٩ لمده سنتين اخريتين حتى تقلل سنوات الترحيل الى ٥ سنوات وفق احكام الماده [١١٥]، وتتمثل المعالجه الضريبيه

٨/٣/٣/٢ المبالغ واجبه الخصم لمنع الازدواج الضريبى:-

نصت الماده ١١٨ على: "مع عدم الاخلال بحكم البند ١ من الماده [٤] تخصم ايرادات رؤوس الاموال المنقوله الداخله فى ممتلكات الشركه والتى خضعت لاحدى الضرائب النوعيه او اعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى الذى يسرى عليه الضريبه على ارباح شركات الاموال وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها فى تكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمه تلك الايرادات، ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الاراضى الزراعيه للعقارات المبنيه الداخله فى ممتلكات الشركه بحيث تخصم هذه الايرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبه على ارباح شركات الاموال بعد استيفاء ١٠٪ من اجمالى الايرادات وبشرط ان تكون هذه الايرادات داخله فى جمله ايرادات الشركه.

وفى كلتا الحالتين لايجوز خصم ايه تكاليف متعلقه بهذه الايرادات. ومن النص السابق والبند [١] من الماده ٤ من القانون يتضح مايلى: ان المشرع قد نص على اعفاء الفوائد المتصله بمباشره

المهنه من ضريبه القيم المنقوله بشرط ان تخضع لدى المنشأه المستفيده بها ضريبه الارباح التجاريه والصناعيه او ضريبه شركات الاموال حسب الشكل القانونى للمنشأه وفى هذا النص يتبين ان الفوائد غير المتصله بمباشره المهنه تخضع للضريبه على رؤوس الاموال المنقوله.

كما ان المشرع نص على ان المنشأه التى تمتلك اصلا منقولا كالاوراق الماليه والسندات "او اصلا ثابتاً كالاراضى الزراعيه والعقارات المبنيه. وهذه الاصول تحقق ايراد وهذه الايرادات تخضع للضريبه على رؤوس الاموال المنقوله او لضريبه الاطيان الزراعيه او العقارات المبنيه او تكون قد اعفيت من الضريبه بنص خاص، ولما كانت هذه الايرادات سوف تدرج مره اخرى ضمن ايرادات الشركه التى تخضع للضريبه على ارباح شركات الاموال فان هذه الايرادات سوف تخضع للضريبه مرتين. ومنعا للازدواج الضريبى قرر المشرع استبعاد ٩٠٪ من اجمالى هذه الايرادات تطبيقا لحكم الماده [١٨٨] على ان يراعى عدم خصم ايه تكاليف متعلقه بهذه الايرادات.

وبذلك يتضح انه لتطبيق احكام هذه الماده يجب مراعاه الشروط الاتيه:-

١- ان هذا الحكم لايسرى على الفوائد المتصله بمباشره المهنه لانها اعفيت تطبيقا للماده الرابعه فقره [١] من ضريبه رؤوس الاموال المنقوله وخضعت لضريبه شركات الاموال لدى المنشأه المستفيده بها.

٢- ان تكون هذه الايرادات التى تخصم منها ٩٠٪ من اجمالى قيمتها ناتجه عن رؤوس اموال المنقوله خضعت لاحدى الضرائب النوعيه او اعفيت منها طبقا لهذا القانون او اراضى زراعيه او عقارات مبنيه تكون داخله فى ممتلكات الشركه٠

٣- ان تكون هذه الايرادات ناتجه عن اصول مملوكه للمنشأه وداخله ضمن اصولها فى الميزانيه٠

٤- ان يكون خصم ال٩٠٪ على اجمالى الايراد الحقيقى وليس على صافى الايراد ٠

٥- لايجوز خصم اى مصروفات متعلقه بهذه الايرادات من الوعاء٠

فاذا ظهر فى الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر لاحدى المنشأت فى ١٩٨٩/١٢/٣١ ان ايرادات ايجار عقارات مملوكه للشركه ومؤجره للغير بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وقد ظهر فى الجانب المدين من ذلك الحساب مصروفات للعقارات المؤجره للغير بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ثم قامت بخصم ٩٠٪ من ايرادات ايجارات عقارات للشركه والمؤجره للغير بالاقرار بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه٠

وتتمثل المعالجه الضريبيه لهذه الحاله على النحو التالى:-

١- يرد للوعاء قيمه المصروفات على العقارات المؤجره حيث ان الماده ١٨ نصت على عدم جواز خصم ايه تكاليف مرتبطه بهذه الايرادات٠

٢- اعتماد خصم ٩٠٪ من الايجارات الدائنه على النحو التالى:-

٠٠٠جنيه مصروفات للعقارات المؤجرة ترد الوعاء٠

يخصم

١٨٠٠٠ ٩٠٪ من الايجارات الدائنه [ماده ١١٨]٠

٨/٣/٤ اعتبارات هامة عند تحديد وعاء الضريبه على ارباح شركات الاموال

٨/٣/٤/١ التوقف الكلى او الجزئى:-

تنص الماده ١١٦ من القانون على انه "اذا توقفت الشركه عن العمل الذى تؤدى على الضريبه على ارباحه توقفا كليا او جزئيا- حصلت الضريبه على الارباح لغايه التاريخ الذى تتوقف فيه عن العمل"٠

ويقصد بالتوقف الجزئى انهاء الشركه لبعض اوجه نشاطها، اما التوقف الكلى فيعنى التوقف عن ممارسه جميع الانشطه ويتم ذلك بغرض تصفيه الشركه لنشاطها٠

ومن نص الماده السابقه يتضح انه اذا توقفت الشركه سواء كان هذا التوقف كلى بمعنى انهاء اعمال الشركه او توقفت توقف جزئى بانهاء بعض اعمالها فعلى الشركه ان تقوم باخطار المأموريه خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذى توقف فيه العمل والاالتزمت بالضريبه المستحقه على ارباح الاستغلال عن سنه كامله٠

وعليها ايضا ان تقدم اقرارها الذى يبين عملياتها خلال تسعين يوما من تاريخ هذا التوقف ومرفق بهذا الاقرار مستندات التصفيه·

وقد صدر القانون ٨٣/٨٧ متضمنا تعديل الفقره الثالثه من المادة ١١٦ من القانون ٨١/١٥٧ كالاتى:-

"وعلى الشركه ايضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف ان تتقدم باقرارا مبينا به نتيجه عملياتها حتى تاريخ التوقف مرفقا به المستندات والبيانات اللازمه لتسويه الضريبه"·

ومعنى ذلك ان مده تقديم الاقرار فى حاله التوقف قد خفضت من تسعين يوما الى ستين يوما فقط، وطبقا لاحكام القانون ٨٣/٨٧ يسرى هذا التعديل اعتبارا من ٨٣/٨/١ وهو اول الشهر التالى لتاريخ نشره

واذا لم تقم الشركه بتلك الاجراءات تمت المحاسبه عن سنه كامله مهما كانت فتره النشاط ماقبل التوقف·

٨/٣/٤/٣ اوجه الاتفاق والاختلاف فيما بين نص الماده [١٧] من الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ونص الماده ١١٧ من الضريبه على ارباح شركات الاموال بخصوص معالجه الارباح الرأسماليه·

تتفق كل من المادتين ١٧، ١١٧ من القانون على اخضاع الارباح لراسماليه للضريبه من ناحيه، ومن ناحيه اخرى فقد سمح المشرع فى كلا لمادتين بامكان استرداد الضريبه على الارباح الراسماليه وذلك بالخصم من الضريبه او الضرائب التى تستحق على الممول او الشركه عن السنه او السنوات التاليه للبيع او الاستبدال بشروط معينه·

ويتمثل اوجه الاختلاف فى حساب مقدار الضريبه على الارباح الراسماليه، والذى يختلف بالنسبه لشركات الاموال عنه بالنسبه للمنشات الفرديه او شركات الاشخاص، ذلك لان اسعار الضريبه على ارباح شركات الاموال تكون نسبيه بينما هى تصاعديه فى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

٣/٤/٣/٨ اتجاه المشرع الضريبى لترتيب تطبيق المواد ١١٤، ١١٥، ١١٧، ١١٨، ١٢٠ من القانون:-

لم يحدد المشرع الضريبى ترتيبا محددا لتطبيق المواد المشار اليها بعاليه، الامر الذى نتج عنه خلاف فى التطبيق والممارسه، مما اوجد اتجاهات متباينه مما لاشك انها تؤدى الى وعاء مختلف للضريبه على ارباح شركات الاموال.

وحيث ان الامر يتعلق بتحديد الدخل من وجهه النظر الضريبيه، فان الامر ليس فى حاجه الى عرض كافه البدائل والاتجاهات واثر تطبيقها على تحديد وعاء الضريبه.

وغنى عن البيان فان نموذج ١٤ ضرائب لشركات الاموال يشير الى الترتيب الواجب اتباعه هذا الصدد على النحو التالى:-

XXXX الايرادات الخاضعه للضريبه [عاديه- فرعيه- راسماليه- ماده ١١٤و ١١٧]

XXX - التكاليف الواجبه الخصم [ماده ١١٤]

———

XXX

XX - مبالغ لمقابله خسائر مرحله [ماده ١١٥]

XXX

XX - مبالغ لتفادى الازدواج الضريبى [ماده ١١٨]

XX

XX - الاعفاءات [ماده ١٢٠ البنود ١و٢و٣و٤]

XX الارباح الخاضعه للضريبه

٨/٤ ربط الضريبه:-

ويقصد بربط الضريبه تحديد المبلغ الذى يلزم الممول بدفعه ويكون ذلك بتحديد الربح الخاضع للضريبه او بتعبير ادق تحديد الوعاء الضريبى، ثم يتم تطبيق السعر المقرر بالنسبه للسنه موضوع المحاسبه، هذا وتتماثل اجراءات وقواعد ربط الضريبه على ارباح الشركات مع تلك الخاصه بالضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه.

وعاده ماتبدأ اجراءات ربط الضريبه بتقديم اقرار الشركه ثم يلى ذلك فحص هذا الاقرار وفى ضوء ذلك يتم تحديد وعاء الضريبه الذى يتم الربط على اساسه.

٨/٤/١ الواقعه المنشئه للضريبه:-

لاتختلف لحظه تحقق الواقعه المنشئه لدين الضريبه فى ذمه الاشخاص

الاعتبارين الخاضعين لاحكامها وهى شركات الاموال الموضحه بالبنود الاربعه من الماده ١١١ من القانون عن الاحكام المقرره بهذا الشأن عند دراسه الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه على الاشخاص الطبيعيين.

حيث ان الواقعه المنشئه لدين هذه الضريبه فى ذمه المكلفين باداتها تتمثل فى انتهاء السنه الماليه للممول الخاضع بتحقيق ارباح سنويه صافيه نتيجه لمختلف العمليات التى يباشرها على اختلاف انواعها.

ومفاد ذلك ان الاصل هو الاخذ بمبدأ سنويه الضريبه ومايترتب عليه من ضروره احترام قاعده استقلال السنوات الضريبيه، واستثناء من ذلك فانه يمكن فى الاحوال التى يقتصر فيها النشاط الخاضع للضريبه على فتره اقل من عام كامل كما فى حالات توقف المنشأه عن العمل، فتعتبر الواقعه المنشئه لدين الضريبه تتحقق بتحقيق الارباح الصافيه عن الفتره من بدايه السنه الماليه للمنشأت حتى تاريخ التوقف سواء الكلى او الجزئى.

٢/٤/٨ سعر الضريبه المقرر

تناولت سعر الضريبة الماده ١١٢ من القانون وتنص على: "يكون سعر الضريبه ٣٢٪ من صافى الارباح الكليه السنويه للشركه، وذلك فيما عدا ارباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من الماده ١١١ فيكون سعر الضريبه بالنسبه لها ٤٠٫٥٥٪". اى ان سعر الضريبه الواجب تطبيقه على صافى الارباح الكليه للشركات الخاضعه للضريبه على ارباح شركات الاموال طبقا للماده ١١١ بند ١، ٣، ٤ هى ٣٢٪.

اما شركات البحث عن البترول وانتاجه فيكون سعر الضريبه ٥٥ر٤٠٪٠

وقد طرأ تعديل على هذه الأسعار صدر بالقانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣ الذى عدل بعض مواد القانون ٨١/١٥٧ على النحو التالى:ـ

يكون سعر الضريبه ٤٠٪ من صافى الأرباح الكليه السنويه للشركه فيما عدا :

أـ ارباح الشركات الصناعيه عن نشاطها الصناعى والارباح الناتجه عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبه بالنسبه لها ٣٢٪٠

بـ ارباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من الماده ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبه بالنسبه لها ٥٥ر٤٠٪٠

هذا وقد نصت الماده الثالثه من القانون ٨٣/٨٧ على العمل به اعتبارا من السنه الضريبيه ١٩٨٣ او السنه الماليه المنتهيه خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر هذا القانون٠ ويعمل به اعتبارا من الشهر التالى لتاريخ نشره وقد نشر فى ١٩٨٣/٧/٥ اى يعمل به فى هذه الحاله اعتبارا من ١٩٨٣/٨/١٠

وقد صدرت التعليمات التفسيريه رقم ٧ لسنه ١٩٨٤ بتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٨ اوضحت ان الشركات تكون صناعيه اذا ماكانت مقيده بالسجل الصناعى وفقا للقانون رقم ٢٤ لسنه ١٩٧٧٠

كما صدرت التعليمات التفسيريه رقم ١ لسنه ١٩٨٧ للماده ١١٣ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بشأن سعر الضريبه على ارباح شركات الخدمات البتروليه بتاريخ ١٩٨٧/٣/٣٠ وجاء فيما يلى:ـ

"وقد ثار خلاف بشأن تحديد ماهيه شركات البحث عن البترول وانتاجه، وبعرض الموضوع على الجمعيه العموميه لقسمي الفتاوى والتشريع انتهت فى جلستها بتاريخ ١٥/٢/١٩٨٤ الى ان عباره "شركات البحث عن البترول وانتاجه الوارده فى الماده ١١٢ من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ لها وصف ومدلول قانوني معين ينصرف الى تلك الشركات التى تربطها بالدوله اتفاقيات تسمح لها بذلك وهى ماتعرف باسم [اتفاقيات الامتياز] تحدد مناطق البحث والاكتشاف وغير ذلك بحيث لايمكن لشركه ان تستغل بالبحث عن البترول وانتاجه فى مصر بدون ترخيص بذلك من الدوله يأخذ هذا الشكل القانوني، وبدون هذه الاجراءات وهذا الشكل القانوني لايمكن لشركه ايا كانت طبيعتها وصلتها بالبحث عن البترول وانتاجه ان تكتسب هذا الوصف وتخضع ارباحها لسعر ٥٥ر٤٠٪.

اما ماعداها من شركات الخدمات البتروليه التى لاتربطها بالدوله مثل تلك الاتفاقيات فان ارباحها تخضع لسعر ٣٢٪ تطبيقا لاحكام الماده رقم ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١ قبل تعديلها بالقانون رقم ٨٧ لسنه ١٩٨٣ الصادره فى ماده ١١٦ سالفه الذكر بعد تعديلها بالقانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣.

وتأسيسا على ماتقدم فان المصلحه توجه النظر الى مايلي:-

١- تخضع ارباح الشركات التى تربطها بالدوله اتفاقيات تسمح لها بالبحث عن البترول وانتاجه لسعر ضريبه ٥٥ر٤٠٪.

٢- تخضع ارباح ماعدا ذلك من شركات الخدمات البتروليه لسعر ضريبه قدره

٣٢٪ حتى تاريخ العمل بالقانون ٨٧ لسنه ١٩٨٣، ٤٠٪ بعد ذلك التاريخ.

٨/٤/٣ الاقرارات والتزامات الشركات:-

حددت المادتين ١٢١و ١٢٢ من القانون الشركات والجهات الملتزمه بتقديم اقرارات ضريبيه الى مأموريات الضرائب المختصه.

حيث الزمت الماده ١٢١ من القانون شركات الأموال الخاضعه لقانون الشركات والمنشأت الاجنبيه [الجهات المنصوص عليها فى البندين الاول والثالث من الماده ١١١ من القانون] بان تقدم لمأموريه الضرائب المختصه خلال ٣٠ يوما من تاريخ اقرار الجمعيه العموميه للحساب السنوى او خلال ٣٠ يوم من التاريخ المحدد فى نطاق الشركه لتصديق الجمعيه العموميه عليه، اقرارا موضحا فيه مقدار ارباحها او خسائرها حسب الأحوال معتمدا من احد المحاسبين المقيدين بسجل المحاسبين والمراجعيين طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٢ لسنه ١٩٥١.

وتؤدى الضريبه من واقع الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه وتلتزم الجهه الى بتقديم الاقرار فى الميعاد بسداد مبلغ اضافى للضريبه يعادل ٢٠٪ من الضريبه المستحقه من واقع الربط النهائى [يخفض الى النصف فى حاله الاتفاق بين الجهه والمصلحه دون احاله الى لجان الطعن].

اما الماده ١٢٢ من القانون فقد الزمت بقبول بنوك شركات القطاع العام وكذلك الهيئات العامه وغيرها من الاشخاص الاعتباريين العامه [وهى

نموذج رقم ١٤ ضرائب لشركات أموال

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ————

شارع ————

رقم الملف ————

بيانات تملأ بمعرفة المأمورية

الإقرار وارد برقم ——— بتاريخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد ————

الضريبة المستحقة توقيع مأمور الحصر ————

قيد ببطاقة الإقرار رقم ——— بتاريخ / / ١٩ توقيع المأمور ————

قيد ببطاقة الحساب الجارى ——— بتاريخ / / ١٩ توقيع الكاتب ————

إقرار عن أرباح شركات الأموال

المؤيدة بحسابات

عن نتيجة الأعمال فى المدة من ١٩ إلى ١٩

اسم الشركة أو المنشأة ————————

نوع المنشأة (شركة مساهمة مصرية أو أجنبية ، توصية بالاسهم ، ذات مسئولية محدودة .. ألخ)

نوع النشاط : ————————

عنوان مركز الإدارة : ————————

بيان الفروع

مسلسل	عنوان ووصف المكان	الغرض المستعمل فيه المكان	اسم المالك

ملاحظات :

١ — يجوز إيراد البيانات فى كشف مستقل يرفق مع هذا الاقرار إذا ضاق المكان .

٢ — البيانات الواردة فى هذا الاقرار تشمل الارباح الناتجة عن المنشأة وكافة فروعها الموضح عناوينها فى هذا الاقرار .

٣ — أملأ النموذج رقم ٥ إحصاء المرافق عند تقديم الاقرار .

رقم ملف المنشأة الخاص بالضريبة على شركات الأموال ————————

الرجا مراعاة ذكر هذا الرقم دائما على المكاتبات المرسلة الى مأمورية الضرائب المختصة

نتيجة أعمال السنة المالية من ١٩ إلى ١٩

	ملـيم	جنيـه	ملـيم	جنيـه
الأرباح من واقع حساب الأرباح والخسائر (مرفق رقم)				
أولا — يضاف إليها :				
مبالغ لا تعتبر تكاليف من وجهة نظر الضرائب :				
١ — احتياطيات				
٢ — استهلاكات زائدة				
٣ — تبرعات لاتجيزها المادة ١١٤ من القانون				
٤ — مكافآت أعضاء مجلس الإدارة غير الخاضعة لإحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها				
٥ — مكافآت للعاملين يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثة شهور				
٦ — رسم الدمغة النسبي على الاسهم والسندات ومافى حكمها				
مجموع الاضافات				
ثانيا — يخصم منها :			ملـيم	جنيـه
(ا) طبقا للمادة ١١٤ والمادة ١١٥ مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الارباح والخسائر .				
١ — ديون معدومة خصمت من الاحتياطى				
٢ — تعويضات ترك خدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطى				
٣ — فروق الاستهلاكات العادية، والاستهلاكات الاضافية للآلات والمعدات الحديثة				
٤ — القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة وتشغلها ..				
٥ — أقساط التأمين الاجتماعى لصالح العاملين				
٦ — المخصصات المحددة بالمادة ١١٤				
٧ — الضرائب التى تدفعها المنشأة عدا الضريبة على أرباح شركات الاموال				

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
٨ — الأرباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها نقدا على العاملين طبقا للقوانين				
٩ — مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية				
١٠ — خسائر مرحلة من سنوات سابقة طبقا لأحكام المادة ١١٥				
(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون :				
١ — ٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للمنشأة				
٢ — ٩٠٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة				
(ج) طبقا للمادة ١١٩ من القانون :				
استهلاكات رأس المال التى تجريها الشركات الحاصلة على امتياز				
(د) طبقا للبنود ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة ١٢٠ من القانون :				
١ — نسبة من رأس مال الشركات المساهمة المقيدة فى سوق الأوراق المالية				
٢ — الأرباح الناتجة من ادماج الشركة فى شركة أخرى أو أكثر				
٣ — ما تنتجه اسهم أو حصص الشركات او الجهات المنصوص عليها فى المادة ١١١ فى تأسيس شركة مساهمة أخرى				
٤ — الأرباح التى توزعها شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات				
مجموعات الخصومات				
الأرباح التى يستحق عليها الضريبة				

اعتماد المحاسب ———————— رقم القيد فى السجل ————————

راجعت فى / / ١٩ توقيع عضو مجلس الإدارة أو المدير

السيد رئيس مأمورية ضرائب ———— (استمارة رقم ٥ احصاء شركات أموال)

تنفيذا للمادة رقم ٥٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أتشرف بأن أوضح فيما يلى البيانات الآتية وذلك عن السنة المالية من ———— إلى ———— والمقدم عنها الإقرار المرفق :

اسم الشركة ———— رقم الملف ————

نوع الشركة (مساهمة مصرية أو أجنبية ـــ توصية بالاسهم ذات مسئولية محدودة)

جنسية الشركة ———— نوع النشاط ———— عنوان الشركة ————

البيان	مليم	جنيه	مليم	جنيه
رأس المال المدفوع				
بضاعة أول المدة :				
خامات وبضاعة تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مشتريات				
مصروفات صناعية وتجارية				
مبيعات				
بضاعة آخر المدة :				
خامات تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مجمل الربح				
مرتبات ومصروفات واستهلاكات :				
مرتبات العاملين				
مصروفات الإيجار والمياة والنور				
استهلاكات				
مصروفات أخرى				
صافى الربح أو الخسارة الدفترية				
صافى الربح أو الخسارة الضريبية				
الضريبة المستحقة حسب الأقرار				
الضريبة المسددة مع الإقرار				
مقدار المبالغ التى وزعتها الشركة من أرباح السنة لمقدم الإقرار				

تحريرا فى / / ١٩ توقيع رئيس المأمورية

توقيع عضو مجلس الإدارة أو المدير أو المحاسب

ملاحظة تفصل المأمورية هذا النموذج وترسله بمعرفتها إلى الادارة العامة للاحصاء فور وصوله .

(نموذج رقم ١٤ "مؤقت" ضرائب شركات أموال)

وزارة المالية
مصلحة الضرائب

مأمورية ________________
شارع ______________
رقم الملف ________________

إقرار مؤقت عن الضريبة على أرباح شركات الاموال

عن نتيجة الأعمال فى المدة من ____ سنة ١٩ إلى ____ سنة ١٩
اسم الهيئة العامة أو الشركة أو الوحدة الاقتصادية ______________________
نوعها : هيئة عامة — شركة أو وحدة قطاع عام — (يبين شكلها القانونى) _____ -
نوع النشاط : ____________________
المركز الرئيسى : ____________________
ملاحظات :

١ — يجوز ايراد البيانات فى كشف مستقل يرفق مع هذا الاقرار.
٢ — البيانات الواردة فى هذا الاقرار تشمل الارباح الناتجة من المنشأة وكافة فروعها.
٣ — يملأ البيان الاحصائى "نموذج رقم ٥ أحصاء" المرافق عند تقديم الاقرار .

بيانات تملأها المأمورية

وارد برقم ________ بتاريخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد

ملـيم جنيـه

الضريبة المستحقة حسب الاقرار المؤقت .. .. ____ ____

قيد بطاقة الاقرار رقم ________ بتاريخ / /١٩

توقيع مأمور الحصر

قيد بطاقة الحساب الجارى رقم ________ بتاريخ / / ١٩

توقيع المختص

ارباح السنة المالية من / / ١٩ إلى / / ١٩

الأرباح من واقع حساب الارباح والخسائر والميزانية العمومية

(مرفق رقم ورقم)

	مليم	جنيه
اولا : يضاف إليها :		
مبالغ لاتعتبر من التكاليف في قانون الضرائب		
١ ـــ احتياطيات		
٢ ـــ استهلاكات زائدة		
٣ ـــ تبرعات لا تجيزها المادة ١١٤ من القانون		
٤ ـــ مكافآت للعاملين يزيد مجملها على مرتب ثلاثة شهور		
٥ ـــ رسم الدمغة النسبي على الأسهم والسندات وما في حكمها		
....		
مجموع الاضافات..		
الجملة ...		

ثانيا : يخصم منها :

ـ مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج في حساب الأرباح والخسائر.

	مليم	جنيه
(أ) ـــ طبقا للمادتين ١١٤، ١١٥ من القانون:		
١ ـــ ديون معدومة خصمت من الاحتياطي...		
٢ ـــ تعويضات ترك الخدمة دفعت في سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطي		
٣ ـــ فروق الاستهلاكات العادية والاستهلاكات الاضافية للآلات والمعدات الحديثة		
٤ ـــ القيمة الايجارية للعقارات المملوكة للمنشأة والتي تشغلها		
٥ ـــ اقساط التامين الاجتماعي لصالح العاملين		
٦ ـــ المخصصات المحددة بالمادة ١١٤ من القانون		
٧ ـــ الضرائب التي تدفعها المنشأة على الضريبة على ارباح شركات الاموال		
٨ ـــ الارباح التي تلتزم الشركة بتوزيعها على العاملين طبقا للقوانين......		
٩ ـــ مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية		
١٠ ـــ خسائر مرحلة من سنوات سابقة .		
(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون		
١ ـــ ٩٠٪ من ايرادات رؤوس الاموال المنقولة المملوكة للمنشأة		
٢ ـــ ٩٠٪ من ايرادات العقارات المملوكة للمنشأة		
ـــ خصومات اخرى (تبين صفتها)		
مجموع الخصومات ...		
الارباح التي تستحق عليها الضريبة		

توقيع المحاسب / أو مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات

ــــــــــــــــ

توقيع عضو مجلس الادارة أو المدير

(استمارة رقم ٥ احصاء "شركات أموال")

عن إقرار مؤقت

السيد رئيس مأمورية ضرائب ــــــــــــــ

تنفيذا للمادة رقم ٦٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ــ أتشرف بأن أوضح فيما يلي البيانات الآتية وذلك عن السنة المالية من ــــــــ إلى ــــــــ المقدم عنها الأقرار الموفق .

اسم الجهة ــــــــــــ رقم الملف ــــــــ

نوع المنشأة (هيئة ــ مؤسسة عامة ــ وحدة اقتصادية تابعة بين شكلها القانونى) ــــ

نوع النشاط ــــــــ عنوان المنشأة ــــــــ

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
رأس المال المدفوع				
بضاعة أول المدة :				
خامات وبضاعة تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مشتريات				
مصروفات صناعية وتجارية				
مبيعات				
بضاعة آخر المدة :				
خامات وبضاعة تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مجمل الربح				
مرتبات ومصروفات واستهلاكات				
مرتبات العاملين				
مصروفات الإيجار والمياه والنور				
استهلاكات				
مصروفات أخرى				
صافى الربح أو الخسارة الدفترية				
صافى الربح أو الخسارة الضريبية				
الضريبة المستحقة حسب الأقرار المؤقت				

تحريرا فى / / ١٩ توقيع الموظف المختص بالجهة مقدمة الإقرار

ملاحظة : تفصل المأمورية هذا النموذج وترسله فورا إلى المراقبة العامة للنشاط و الاحصاء .

(نموذج رقم ١٤ " نهائى " ضرائب شركات أموال)

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ________

شارع ________

رقم الملف ________

إقرار نهائى عن أرباح شركات الأموال

عن نتيجة الأعمال فى المدة من ١٩ إلى ١٩

اسم الهيئة العامة أو المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية ________

نوعها : هيئة عامة ـــ مؤسسة عامة ـــ وحدة اقتصادية تابعة يبين شكلها القانونى

نوع النشاط ________

المركز الرئيسى ________

ملاحظات :

١ ـــ يجوز إيراد البيانات فى كشف مستقل يرفق مع هذا الإقرار .

٢ ـــ البيانات الواردة فى هذا الإقرار تشمل الأرباح الناتجة من المنشأة وفروعها كافة .

٣ ـــ تملأ خانات الاستمارة رقم (٥) إحصاء المرافقة عند تقديم الإقرار .

بيانات تملؤها المأمورية

وارد برقم ________ بتاريخ / / ١٩ توقيع كاتب الوارد

	مليم	جنيه
الضريبة المستحقة حسب الإقرار المؤقت	___	___
الضريبة المسددة حسب الإقرار المؤقت	___	___
الضريبة المستحقة حسب الإقرار النهائى	___	___

الفروق : بالزيادة / بالنقص

قيد ببطاقة الإقرار رقم ________ بتاريخ ________ / / ١٩

توقيع مأمور الحصر

قيد ببطاقة الحساب الجارى رقم ________ بتاريخ / / ١٩

توقيع المختص

نتيجة أعمال السنة المالية من ١٩ إلى ١٩

جنيه	مليم		جنيه	مليم	البيان
					الأرباح من واقع حساب الأرباح والخسائر (مرفق رقم ——— ورقم ———)
					أولا — يضاف إليها :
					مبالغ لا تعتبر من التكاليف فى قانون الضرائب :
					١ — احتياطى .. ..
					٢ — استهلاكات زائدة .. ..
					٣ — تبرعات لا تجيزها المادة ١١٤ من القانون .. .. ..
					٤ — مكافآت للعاملين يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة شهور
					٥ — رسم الدمغة النسبي على الأسهم والسندات وما فى حكمها .. ..
					مجموع الاضافات .. ..
					المجموع .. .. ..
					ثانيا — يخصم منها :
					مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الأرباح والخسائر :
					(أ) طبقا للمادتين ١١٤، ١١٥ من القانون :
					١ — ديون معدومة خصمت من الاحتياطى .. ..
					٢ — تعويضات ترك الخدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطى .. ..
					٣ — فروق الاستهلاكات العادية والاستهلاكات الاضافية للآلات والمعدات الحديثة .. ..

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
٤ — القيمة الايجارية للعقارات المملوكة للمنشأة التى تشغلها				
٥ — أقساط التأمين الاجتماعى لصالح العاملين				
٦ — المخصصات المحددة بالمادة ١١٤ من القانون				
٧ — الضرائب التى تدفعها المنشأة عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال				
٨ — الأرباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها على العاملين طبقاً للقوانين				
٩ — مقابل الحضور الذى يدفع للساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية				
١٠ — خسائر مرحلة من سنوات سابقة				
(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون :				
١ — ٩٠ ٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للمنشأة				
٢ — ٩٠ ٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة				
(ج) خصومات أخرى (تبين بصفتها)				
مجموع الخصومات				
الأرباح التى تستحق عليها الضريبة ..				

توقيع المحاسب / أو مراقب الجهاز المركزى للمحاسبات

تحريرا فى / / ١٩ — توقيع عضو مجلس الإدارة أو المدير

الجهات المنصوص عليها فى البندين الثالث والرابع من الماده ١١١ من القانون) بان تقدم خلال ٣٠ يوما من تاريخ انتهاء الأجل المحدد قانونا لتقديم ميزانياتها مؤقتا من واقع دفاترها بنتيجه عملياتها ربحا او خساره على ان تكون تلك الاوراق موقعه من احد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعيين طبقا لاحكام القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ او من الجهاز المركزى للمحاسبات بحسب الاحوال٠

وتؤدى الضريبه من واقع الاقرار النهائى فى الميعاد المحدد لتقديمه، وتلتزم هذه الجهات تقديم الاقرار النهائى واداء فرق الضريبه المستحقه خلال ٣٠ يوما من تاريخ اعتماد ميزانياتها كما يكون لها استرداد مادفعته بالزياده عما استحق عليها طبقا لاقرارها النهائى٠

وتجدر الاشاره الى ان الاقرار يقدم على النموذج رقم ١٤ ضرائب شركات اموال او على ايه ورقه مشتمله على البيانات الوارده فيه٠ ويوضح الشكلين أ/٤/٨ ، ب ٤/٨ نماذج الاقرارات على نموذج ١٤ ضرائب٠

وقد جاء نص الماده ١٢٣ من القانون على ان كل شركه ان تقدم الى مأموريه الضرائب المختصه محاضر ملخصات القرارات التى تصدرها الجمعيه العموميه وكذلك القرارات التى تصدر من مجلس الاداره او مجالس المراقبه المتعلقه بتوزيع الارباح وذلك كله فى ميعاد غايته ٣٠ يوما من تاريخ صدورها٠

٨/٤/٤ اجراءات فحص وربط الضريبه:-

أ- تطبيقا لنص الماده ١٢٤ من القانون :-

١- تربط الضريبه على الارباح الحقيقيه الثابته من واقع اقرار الشركه اذا قبلته مصلحه الضرائب.

٢- للمصلحه تصحيح الاقرار وتعديله كما يكون لها عدم الاعتداد بالاقرار وتحديد الارباح بطريق التقدير، واذا توافر لدى المصلحه من الادله مايثبت عدم مطابقه الاقرار للحقيقه كان لها فضلا عن تصحيح الاقرار وتعديله او عدم الاعتداد به وتحديد الارباح بطريق التقدير ان تلزم الشركه باداء مبلغ اضافى للضريبه بواقع ١٠٪ من فرق الضريبه المستحقه بحد اقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه. ويضاعف المبلغ فى حاله تكرار المخالفه فى السنه التاليه مباشره فاذا ارتكبت فى اى سنه من السنوات التاليه زيد المبلغ الاضافى الى ثلاثه امثاله.

ولايسرى حكم مضاعفه المبلغ الاضافى طبقا لحكم الفقره السابقه الا عند تكرار المخالفه فى الاقرارات التى تقدمها الشركه بعد اخطارها بالربط النهائى وعناصره وبأوجه مخالفه الاقرار السابق للحقيقه.

ب- وتطبيقا لنص الماده ١٢٥ من القانون:-

على المصلحه ان تقوم باخطار الشركه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبه وبقيمتها وان تدعوها الى موافاتها كتابه بملاحظاتها على التصحيح او التعديل او التقدير خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطار ويتم الربط للضريبه على النحو التالى:-

١- اذا وافقت الشركه على التصحيح او التقدير وتربط المصلحه الضريبه

عليها بمقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبه واجبه الاداء٠

٢- اذا لم توافق الشركه على التصحيح او التقدير او التعديل ولم تقم بالرد فى الميعاد على ماطلبته المأموريه من ملاحظات على التصحيح او التعديل او التقدير تربط المأموريه الضريبه وفقا لما يستقر عليه رأيها وتكون واجبه الاداء على ان تخطر الشركه بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول تحدد لها فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله او الطعن فيه طبقا لاحكام الماده ١٥٧ من هذا القانون٠

فاذا وافقت الشركه على الربط او انقضى الميعاد المشار اليه دون طعن اصبح الربط نهائيا ، اما اذا لم توافق الشركه على الربط احيل الخلاف الى لجنه الطعن٠

٣- اذا لم تقدم الشركه الاقرارات والمستندات وفقا لاحكام المادتين ١٢١، ١٢٢ من هذا القانون، تربط الضريبه طبقا لما يستقر عليه راى المأموريه المختصه وتكون الضريبه واجبه الاداء٠ ويكون للشركه ابداء ملاحظاتها على هذا التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمها الاخطار، وللشركه ان تطعن فى التقدير وفقا للاجراءات المنصوص عليها فى الماده ١٥٧ من هذا القانون٠

ج- طبقا لنص الماده ١٢٦ :-

تسرى فيما يتعلق بالربط الاضافى وتصحيح الربط النهائى واجراءات الطعن الاحكام المنصوص عليها فى البابين السادس والسابع من الكتاب الثالث

من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١٠

٨/٥ تحصيل الضريبه واداثها :-

تنص الماده ١٢٧ من القانون على:-

"يكون تحصيل الضريبه دفعه واحده او على اقساط بحيث لاتتجاوز عدد السنوات الضريبيه التى استحقت عنها الضريبه، واذا طرأت ظروف عامه او خاصه بالشركه تحول دون تحصيل الضريبه وفقا لحكم الفقره السابقه جاز لرئيس مصلحه الضرائب او من ينوب عنه تقسيطها على مده اطول بحيث لاتزيد على مثلى عدد السنوات الضريبيه" ٠

وجدير بالذكر فان القانون لم ينص على النظم العامه بتحصيل الضريبه عند المنبع وهى نظم الخصم لحساب الضريبه، والاضافه لحساب الضريبه، والتحصيل لحساب الضريبه التى اوردها فى نطاق الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه٠

غير ان الفقره الاخيره من الماده ١٢٧ التى اضيفت بالماده الثانيه من القانون رقم ٨٧ لسنه ٨٣ اشارت الى سريان احكام الخصم والاضافه والتحصيل لحساب الضريبه عليها فى القسم الثانى من الفصل السادس من الباب الثانى من الكتاب الاول من هذا القانون- على الجهات المبينه فى البند ٢، ٣ من الماده ١١١ من هذا القانون٠

أهم المصطلحات المستخدمة فى الكتاب

(A)

Ability To Pay	المقدره على الدفع
Analytical Audit	المراجعه التحليليه [الفحص التحليلى]
Audit Sampling	مراجعه بالعينه
Accounting Periad	الفتره المحاسبيه
Accrual Basis Of Accounting	اساس الاستحقاق المحاسبى
Accrued Expences	مصروفات مستحقه
Accrued Revenue	ايرادات مستحقه
Accumulated Depreciation	مجمع الاستهلاك
Allowance For Doubtfull Accounts	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها.
Audit Report	تقرير المراجعه
Admission Of A New Partner	انضمام شريك
Accounting Entity	الشخصيه المعنويه

(B)

Benefits Received	مبدأ المنافع المستلمه
Book Value Of Asset	القيمه الدفتريه للاصول
Bad Debts	الديون المعدومه
Balance Sheet	الميزانيه العموميه
Bonds	السندات
Books And Registers	مجموعه الدفاتر والسجلات
Balance Sheet Approach	مدخل الميزانيه

(C)

Capital Losses	الخسائر الراسماليه
Corporate Tax	ضريبه الشركات
Conventions	الاعراف المحاسبيه
Certificate Public Accountant (C P A)	محاسب قانونى
Capital Expenditures	النفقات الراسماليه
Chart Of Accounts	الدليل المحاسبى
Conservatism	التحفظ والحيطه والحذر

Consistency	مبدأ الثبات
Corporate Earnings	ارباح الشركات المساهمه
Cost Accounting	نظام محاسبه التكاليف
Cash Basis	الاساس النقدى
Modified Cash Basis	الاساس النقدى المعدل
Causal Relationship	العلاقه النسبيه او التأثيريه
Complete Audit	المراجعه الشامله
Competent Evidence	ادله الاثبات
Capital Gains	الكسب او الربح الراسمالى

(D)

Double Declining Balance	طريقه القسط المتناقص او طريقه المعدل الثابت على القيمه الدفتريه
Documeneuts	مستندات العمليات الماليه
Degressive Tax	الضريبه التنازليه
Deduction	استقطاعات
Deferred Revenue	الايراد المؤجل
Deferred Charge	الاعباء المؤجله
Dividends	توزيعات الارباح
Double Taxation	الازدواج الضريبى
Donations	التبرعات
Doctrine Of Coservatism	سياسه الحيطه والحذر

(E)

Expenditures	النفقات
Expenses	المصروفات
Exchange Transactions	العمليات الماليه المتبادله
Equity In Taxation	العداله الضريبيه
Excise Tax	ضريبه الاستهلاك او الانفاق او النوعيه

(f)

Financial Accounting	المحاسبه الماليه
Fiscal Year	السنه الماليه

Financial Statement		القوائم الماليه
	(G)	
Global Income Tax		نظام ضريبه الدخل الموحده
Going Concern		استمرار الوحده المحاسبيه
Generally Accepted Accounting Principles		المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها
Good Will		شهره المحل
	(H)	
Historical Cost		التكلفه التاريخيه
Horizontal Equity		مبدأ العداله الافقيه
	(I)	
Income Taxes		ضرائب الدخل
Inflation		التضخم
	(L)	
Loss Carry Forward		ترحيل الخسائر الى الامام
Loss Carry Back		ترحيل الخسائر الى الخلف
	(M)	
Matching Principle		مبدأ الاهميه النسبيه
	(N)	
Net Income		صافى الدخل
	(O)	
Obsolescence		التقادم
Organization Costs		مصروفات التأسيس
Operating Revenue		الايرادات الايراديه العاديه
	(P)	
Progressive Tax		الضريبه التصاعديه
Propottion Tax		الضريبه النسبيه
Payroll Accounting		المحاسبه عن الرواتب والاجور
Profits		الارباح
Partinerships		شركات التضامن
Periodicity		مبدأ الدوريه
Provisions		المخصصات
Proprietary Theory		نظريه الملكيه المشتركه
	(R)	
Resiprocity		المعامله بالمثل
Realization Principle		مبدأ التحقق
(Salaries)		الرواتب

Revenue Recognition	تحقق الايرادات والاعتراف بها
Reserves	الاحتياطات

(S)

Socialist Economy	النظام الاشتراكى
Schedular Income Tax	ضرائب الدخل النوعيه
Shiffting	نقل العبء
Statutery Incideuce Of Tax	التأثير القانونى للضريبه
Straight Line Method	طريقه القسط الثابت
Non Cash . Benefits	المزايا العينيه
Securities And Exchange Commission SEC	هيئه تنظيم تداول الاوراق الماليه
Single Proprietorship	منشأه فرديه
Stock Dividends	ارباح فى صوره اسهم
Surplus	فائض

(T)

Tolls	رسوم الخدمات
Tax Structure	الهيكل الضريبى
Tax Burden	عبء الضريبه
Taxable Capacity	الطاقه الضريبيه
Taxation Theory	نظريه الضرائب
Tax Basis	وعاء الضريبه
Tax Assessment	الربط الضريبى
Tax Collection	تحصيل الضريبه
Tax On Mobil Capital Revenues	الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله
Tax Features	سمات وخصائص الضريبه
Tax Scope	نطاق ومجال الضريبه
Tax Exemptions	اعفاءات الضريبه
Tax On Commercial And Industrial Profits	الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه
Tax Terms	شروط فرض الضريبه
Tax Investigation	الفحص الضريبى

Tax On Salaries And Wages	الضريبه على المرتبات والاجور
Tax On Non Commercial Professions	الضريبه على ارباح المهن غير التجاريه
General Income Tax	الضريبه العامه على الدخل
Tax Payer	المكلف باداء الضريبه او الممول
Tax Policy	السياسه الضريبيه
Tax On Personal Income	ضريبه على دخل الاشخاص
Tax Loopholes	التهرب من الضريبه
Taxable Income	الدخل الخاضع للضريبه
Tax Rate	سعر الضريبه
Tariffs- Import	الرسوم الجمركيه
Tax Avoidance	تلافى او تجنب الضريبه
Taxation	فرض الضريبه
Tax Evasion	التهرب من الضريبه
Tax Incidence	وقع او عبء الضريبه
Tax Yield	حصيله الضريبه
Tax Services Of Accountants	الخدمات الضريبيه التى يقدمها المحاسبون
Transaction Approach	مدخل تحليل عمليات المشروع
(U)	
Unrealized Income	دخل غير محقق
(Loss Conting Encies)	خسائر محتمله
(V)	
Vertical Equity	العداله الافقيه
(W)	
Wear And Tear	البلى والاستخدام

هوامش ومراجع

١- بوجه عام يعبر النظام عن وحده تتكون عاده من مجموعه من الاجزاء والعناصر والتى يشار اليها بالانظمه الفرعيه، حيث تتميز عاده بالتكامل والتداخل بهدف تحقيق اهداف مشتركه معينه. ينظر ويراجع فى تعريف النظام فى مجال الضريبه على سبيل المثال:-

- د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبيه، المكتب المصرى الحديث، الاسكندريه، ١٩٧٣، ص١٥-١٦.

٢- المجالس القوميه المتخصصه، نظام الضرائب- الحاضر والمستقبل، سلسله دراسات تصدر عن المجالس القوميه المتخصصه، ١٩٨٣، ص٢٣-٢٤.

٣- للقارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول ذلك الموضوع- يراجع:-

Herber, B.P., Modern public finance, The study sector

Economics, Illinois, Richard D. Irwin Inc., 1975, pp.133- 140.

Prest, A.R., public finance in Theory and Practice, London,

Weidenfield and Nicolson, 1960, pp.112- 115.

- د. منيس اسعد عبد الملك، الضغط الضريبى والطاقه الضريبيه، مجله الماليه، القاهره، العدد الثالث ١٩٧٧، ص٣٢.

٤- د. عبد الامير شمس الدين، الضرائب- اسسها العلميه وتطبيقاتها العمليه، المؤسسه الجامعيه للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت ١٩٨٧، ص٢٢-٢٣.

٥- د. عبد الكريم بركات، د. حامد عبد المجيد دراز، على عباس عياد، دراسات فى النظم الضريبيه، مؤسسه شباب الاسكندريه، ١٩٧٥، ص٣٤٩.

- ينظر على سبيل المثال:-

- د. محمد حلمى مراد، الضريبه بين التوحيد والنوعيه، بحث مقدم للمؤتمر الضريبى،

الرابع، نقابه التجاريين، اكتوبر ١٩٧٩٠

- مصطفى محمد الصباغ، ملائمه الضريبه الموحده على الدخل لنظامنا الاقتصادى الحاضر، رساله ماجستير مقدمه الى كليه التجاره، جامعه الاسكندريه ١٩٦٨٠
- أمين عبد التواب شهيب، المشاكل المحاسبيه لتطبيق نظام الضريبه الموحده فى جمهوريه مصر العربيه، رساله ماجستير مقدمه الى كليه التجاره، جامعه القاهره، ١٩٨١٠

٧- ينظر على سبيل المثال:-

- Dalton, H., Priniciples of Public Finance Routledge and Kegan and Panltd, London, 1971, p.17

٨- د٠ احمد فريد مصطفى، سهير محمد السيد حسن، الاقتصاد المالى بين النظريه والتطبيق، مؤسسه شباب الجامعه، الاسكندريه، ١٩٨٩، ص١٩-٢٠

٩- القارئ الذى يرغب فى مزيد من الاطلاع حول تصنيفات الايرادات العامه يمكن الرجوع الى:-

- Dalton, OP, Cit., PP.17-22.

- د٠ السيد عبد المولى، الماليه العامه، دار النهضه العربيه، القاهره ١٩٨٦، ص١٩٢-٢٠٠.

١٠- لايتسع المجال لعرض وتقييم كافه الاراء المرتبطه بتعريف الضريبه، والقارئ الذى يرغب فى مزيد من التفاصيل- ينظر على سبيل المثال:-

- Dalton, OP. Cit., P.17.

- د٠ السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص٢١٩٠
- د٠ رفعت المحجوب، الماليه العامه- الايرادات العامه، الجزء الثانى دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٨٢، ص٣٠٠

- د. عادل فليح الكلى، طلال محمود كداح، اقتصاديات الماليه العامه، الكتاب الثانى، الايرادات العامه والموازنه العامه للدوله، وزاره التعليم العالى والبحث العلمى، جامعه الموصل، مديريه دار الكتب للطباعه والنشر، العراق، ١٩٨٥، ص٣٨-٣٩.

١١- د. رياض الشيخ، الماليه العامه فى النظم الرأسماليه والاشتراكيه، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٦٦، ص٢٢-٣٢.

١٢- د. عادل فليح الكلى، طلال محمود كداح، مرجع سابق، ص٤١-٤٢.

١٣- الرسم هو عباره عن مبلغ من المال تتقاضاه الدوله باعتبارها ذات سياده من الافراد مقابل خدمه خاصه يتم تأديتها لهم او مقابل نفع خاص عاد عليهم من تلك الخدمه، وكمثال على ذلك رسوم المحاكم، ورسوم الشهر العقارى، والرسوم الدراسيه. لمزيد من التفصيل حول تعريف الرسم وخصائصه وطبيعته ينظر:-

د. عبد الرؤوف نعمه الصافى، ضريبه الدمغه فى القانون المقارن- دراسه فقهيه قضائيه فى التشريعين المصرى والعراقى، رساله دكتوراه مقدمه الى كليه الحقوق، جامعه عين شمس، القاهره، ١٩٧٥، ص٥١.

١٤- قطب ابراهيم محمد، النظم الماليه فى الاسلام، الهيئه المصريه العامه للكتاب، القاهره، ١٩٨٠، ص٦٠-٦٢.

١٥- نظرا لسريان فريضه الزكاه على السعوديين فان نظام ضريبه الدخل قد سرى على غير السعوديين. ينظر ويراجع:-

- عبد العزيز العلى النعيم، نظام الضرائب فى الاسلام ومدى تطبيقه فى المملكه العربيه السعوديه، رساله دكتوراه مقدمه الى كليه الحقوق، جامعه القاهره، ١٩٧٧، ص٤٨ ومابعدها.

١٦- لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع الى:-

- د. محمد سعيد عبد السلام، دور الفكر المالى والمحاسبى فى تطبيق الزكاه، بحث منشور- القى فى المؤتمر العلمى الاول للاقتصاد والاسلامى، ١٩٨٠.

- د. شوقى اسماعيل شحاته، التطبيق المعاصر للزكاه- دار الشرق- جده، ١٩٧٧.

- د. عبد المجيد محمد القاضى، الزكاه الاسلاميه والضرائب الوضعيه، مجله

الاقتصاد والاداره- جده، العدد الثامن، ١٩٨١.

١٧- ينظر ويراجع اقتراح مشروع قانون الزكاه طبقا لاحكام الشريعه الاسلاميه:-

- المجالس القوميه المتخصصه، نظام الضرائب، الحاضر والمستقبل، مرجع سابق، ص١٤١-١٥٥.

١٨- ينظر على سبيل المثال:-

- Wilson, Holton, Micro Economic, Concepts and Applications, Harper and Row publishers, N.Y., 1981, pp.530-532.

- د. عبد الامير شمى الدين، مرجع سابق، ص٤١-٤٣

١٩- يعتبر ادم سميث من اوائل من حدد تلك القواعد، وقد تعرضت هذه القواعد الى اراء عديده اهمها انها كانت ترجمه لهيكل ضريبى يتفق مع ظروف تاريخيه معينه، كما انها تعتبر غير متكامله ومن ثم من الافضل اضافه قواعد اخرى اليها:-

- ينظر على سبيل المثال:-

Hicks, M. zulak., Public Finance, Hanes and co., 1965, p198.

- د. محمد عبد المنعم الجمال، السياسه الضريبيه، مطبعه الشرق العربى، القاهره، ١٩٧١، ص١٧.

٢٠- ينظر ويراجع:-

- د. عبد الله الصعيدى، د. عز الدين ابراهيم مصطفى، محاضرات فى التشريع الضريبى المصرى، دار الثقافه الجامعيه، القاهره، ١٩٨٩-١٩٩٠، ص٧-٩.

٢١- قدرى نقولا عطيه، ذاتيه القانون الضريبى واهم تطبيقاته، رساله دكتوراه مقدمه الى كليه الحقوق، جامعه الاسكندريه، ١٩٦٩.

٢٢- د. عادل احمد حشيش، الوسيط فى الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصريه، الاسكندريه، ١٩٨٨، ص٢٧-٢٨.

٢٣- ينظر على سبيل المثال:-

- د. عبد الامير شمس الدين، مرجع سابق، ص٣٨-٤٠.

- د. عادل فليح الكلى، طلال محمود [illegible]، مرجع سابق، ص٤٥-٤٦.

٢٤- احمد عباس عبد البديع، تدخل الدوله، رساله دكتوراه مقدمه الى كليه الحقوق،

جامعه القاهره، ١٩٧١، ص٢٠٣-٢١٣.

-٣ ينظر فى ذلك الشأن:-

- د. عادل احمد حشيش، التشريع الضريبى، مؤسسه الثقافه الجامعيه، الاسكندريه، ١٩٨٤، ص٧.

- د. محمد فتحى نجيب، التشريع الضريبى المصرى، الجزء الاول، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٨٥، ص٥-٦.

-٤ ان كان المشرع قد اورد احكام هذه الضريبه ضمن احكام الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه فى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنه ١٩٨١، الا انها تعد من قبيل الضرائب على الاثراء وليست من الضرائب على الدخل بمعناه التقليدى، هذا مع العلم بان الارباح الناتجه من الاتجار فى العقارات او من تقسيم الاراضى وبيعها، وهى تشكل دخلا بمعناه التقليدى- قد اخضعها المشرع المصرى للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه بنظامها دون استثناء.

- ينصرف نطاق مفهوم الهيكل الضريبى الى المفهوم الضيق للنظام الضريبى، باعتباره ممثلا لمجموعه الضرائب المختلفه المفروضه فى مجتمع معين فى وقت معين.

- تنصرف الضريبه المباشره الى تحديد عناصر الثروه وهى تحت يد المكلف بالضريبه سواء كانت هذه الثروه دخلا او راس مال، ثم فرض الضريبه عليها مباشره، ويعنى ذلك ان الضريبه التى تفرض مباشره على عناصر الثروه انما تفرض على واقعه تملك الثروه اى على وجود راس المال او على نشأه الدخل. اما الضريبه غير المباشره فتنصرف الى تتبع عناصر الثروه بمناسبه استخدامها او تداولها على ان تتبعها فى مظاهرها الخارجيه، فتفرض بمناسبه الانتاج او الاستهلاك او تداول الثروه او انتقالها على اساس ان هذه الاعمال تعبر عن وجود ثروه لدى من يقوم بها وتتناسب معها.

-٢ اصبحت ضريبه الايلوله وفقا لذلك القانون ضريبه اساسيه حيث كان يطلق عليها قبل ذلك رسم الايلوله، وبمقتضى ذلك الغى القانون رقم ١٤٢ لسنه ١٩٤٤ بفرض رسم ايلوله على التركات، والمرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٥٢ بفرض ضريبه على التركات.

- الجريده الرسميه، عدد ٢٩ تابع [أ] صادر بتاريخ ٢٠ يوليو ١٩٨٩.

-٣٠ The Accounting Principles Board (APB) of the Atcpa,

- Statement No.4, 1970

-٣ ينظر بالتفصيل على سبيل المثال:-

- Anthony, R.N., and G.A. Welech, Fundamentals of Management According, Homewood Illinois, Richard D.Irwin Inc., 1979,pp. 15-19.

- Anthony, R.N., Management Accounting, Text and cases, Richard D.Trwin, Home wood Illinois, 1974, p.7.

-٣٢ د. عبد القادر حلمى، المحاسبه الضريبيه، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٨٥، ص٣.

-٣٣ لايخلو اى مرجع او مؤلف فى الفكر المحاسبى من الضرائب من ذكر هذه الحقيقه، ولاغرو فالمتتبع لعلم المحاسبه فى مصر يجد انه لم يكن له شأن يذكر او مجا يوصف او حتى مكانه مرموقه الا بعد صدور قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

-٣٤ ينظر على سبيل المثال لاالحصر:-

د. حلمى عبد الفتاح الشبيشى، المدخل فى المحاسبه الضريبيه، دار النهضة العربيه، القاهره، ١٩٨٦، ص٧٥.

-٣٥ ينظر على سبيل المثال لاالحصر:-

- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص٣.

-٣٦ ينظر على سبيل المثال لاالحصر:-

- د. حسن ابو زيد، دراسات فى التحاسب الضريبى، دار الثقافه العربيه، القاهرة، ١٩٨٧، ص٢٦.

-٣٧ ينظر على سبيل المثال:-

- د. حلمى عبد الفتاح الشبيشى، مرجع سابق، ص٧٥-٧٨.

-٣٨ ينظر:-

٣٨- د. عبد القادر حلمي، مرجع سابق، ص٤-٥.

٣٩- ينظر لتفاصيل هذا الاطار او العلاقه بينه وبين نظريه المحاسبه الماليه:-

. محمود السيد الناغي، المحاسبه عن ضرائب الدخل، تنظير وتحليل واتجاهات التطوير، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٧، ص٢٢-٥٦.

٤٠- د. محمد علي هاشم، المحاسبه الضريبيه، بدون ناشر، ١٩٨٦-١٩٨٧، ص٨-١٠.

٤١- د. حسن ابو زيد، مرجع سابق، ص٢٢-٢٦.

٤٢- يختلف مفهوم اصطلاح الربح عن اصطلاح الربحيه، حيث يمثل الاول مقدار كمي معين لايترتب عليه علاقه نسبيه محدده المغزى، في حين يمثل الثاني علاقه اقتصاديه في صوره نسبه مئويه- حيث يشير الى مقياس الكفاءه النسبيه، باعتبارها تمثل علاقه بين متغيرين او عده متغيرات تجميعيه في مجال اتخاذ القرارات.

ينظر في تعريف مفهوم الربح والدخل:-

- أمين السيد احمد لطفي، تخطيط الارباح باستخدام اساليب المحاكاه- مع التطبيق على وحدات القطاع العام، رساله دكتوراه مقدمه الى كليه التجاره- جامعه القاهره، ١٩٨٩، ص١٠-١٥.

٤٣- اشارت احدى اللجان التابعه للمعهد الامريكي للمحاسبه في احدى توصياتها الى ان اصطلاح الدخل يعتبر اكثر شيوعا في الفكر المحاسبي الامريكي مقارنه باصطلاح الربح، وقد اوصت اللجنه باستخدام الربح للدلاله على ربح عنصر معين مثل ربح بيع الاصول الثابته.

- Committee Terminology of American Institute Accountants in Accounting Terminology Bulletin No.2, 1968, p.15.

٤٤- ينظر على سبيل المثال:-

د. حلمي غر، نظريه المحاسبه الماليه، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٨٩، ص١٠١-١٠٢.

٤٥- ينظر على سبيل المثال:-

Gordon M. and Shilling low, Accounting: A Managerial Approach

D.Irwin Inc., Home wood Illinois, 1979, p.193.

Hendricksen, E.S., Accounting Theory, Richard D.Trwin Inc.,

Homewood Illinois, 1970, p.176.

Horngren, C.T., Cost Accounting: A Managerial Emphasis,

Prentice- Hall Inc., Englewood cliffs, N.J., 1983, pp.31-32.

٤٦- ينظر بالتفصيل:-

- د. محمد سعيد فرهود، مفهوم الدخل ضريبيا مع دراسه قانونيه مقارنه، مجله الاداره العامه، معهد الاداره العامه، الرياض، ١٩٧٣، ص٣٢-٤٠.

- زكريا محمد بيومي، مبادئ الماليه العامه، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٧٨، ص١٨٧.

٤٧- د. حلمي محمود نمر، مرجع سابق، ص٦٠-٦٢.

٤٨- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضرائب على الدخل في التشريع الضريبي، مكتبه عين شمس، القاهره، ١٩٨٩، ص١٣٢- ١٣٥.

٤٩- ينظر بالتفصيل:-

- د. محمد سمير الصبان، د. فاروق عبد العال محمد، الاسس العامه في الفحص والقياس الضريبي، مؤسسه شباب الجامعه، الاسكندريه، ١٩٧٨، ص١٠٥-٢٣٨.

٥٠- د. حلمي محمود نمر، طبيعه الربح في المجتمع الاشتراكي، مجله المحاسبه والاداره والتأمين، كليه التجاره- جامعه القاهره، عدد٦، ٧، ١٩٦٦، ص٨٢-٨٦.

٥١- ينظر بالتفصيل:-

- د. محمود رياض عطيه، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف بمصر، الاسكندريه، ١٩٦٩، ص١٣٦.

- د. محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص٤٤-٤٧.

٥٢- د. حشمت ميخائيل، قانون العداله الضريبيه الضريبه العامه على الايراد والضرائب النوعيه، بدون ناشر، القاهره ١٩٧٩، ص٨٢.

٥٣- ينظر على سبيل المثال:-

- د. عادل فليح الكلى، طلال محمد كداح، مرجع سابق، ص٥٢.

- د. عاطف صدقى، الماليه العامه، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٦٩، ص٣٢٧.

- د. على عباس عياد، النظم الضريبيه المقارنه، مكتبه شباب الجامعه، الاسكندريه، ١٩٨١، ص١١٢.

- د. على محمود عبد المتعال، د. بكر احمد قوته، وجهه نظر محاسبيه فى اساسيات الضرائب، مركز البحوث والتنميه التابع لجامعه الملك عبد العزيز، جده، ١٤٠١، ص٢١.

٥٤- محمود السيد الناغى، الاعداد والفحص الضريبى فى اطار مبادئ المحاسبه واصول المراجعه، رساله ماجستير فى المحاسبه مقدمه الى كليه التجاره- جامعه عين شمس، ١٩٧٣، ص١٩.

٥٥- د. ذكريا محمد بيومى، مرجع سابق، ص٤٣٤.

٥٦- د. محمد عبد المنعم الجمال، السياسه الضريبيه، مرجع سابق، ص١٧-٢٠.

٥٧- د. محمود السيد الناغى، مرجع سابق، ص١٥٠.

- د. أمين السيد احمد لطفى، تطوير كفاءه وفعاليه الفحص الضريبى باستخدام اجراءات الاستعراض التحليلى- نموذج مقترح، بحث غير منشور، ١٩٩٠.

٥٨- د. زكريا محمد بيومى، الطعون الضريبيه فى ربط الضرائب على الدخل، مطبوعات جامعه القاهره، الخرطوم، ١٩٧٤، ص٢٠٢ ومابعدها.

- د. زكريا بيومى، المنازعات الضريبيه فى ربط وتحصيل الضرائب، مطبعه جامعه القاهره، ١٩٩٠، ص١٥٧ ومابعدها.

٥٩- ينظر بالتفصيل:-

حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، سامى غيته، ضرائب الدخل- فحصا، تشريعا، ربطا وتنفيذا، بدون ناشر، القاهره، ١٩٨٩، ص١٦-١٨.

٦٠- لمزيد من التفاصيل يراجع:-

- د. عادل احمد حشيش، الوسيط فى الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصريه، الاسكندريه، ١٩٨٨، ص٤٨-٤٩.

- د. عبد الله الصعيدى، الضرائب فى الدخل، دار الثقافه الجامعيه، القاهره، ١٩٨٨- ١٩٨٩، ص٨٥.

٦- يعتبر مقيما من وجهه نظر الضريبه كل شخص له فيها اسره او مكان للاقامه الرئيسيه، بمعنى ان يعيش فيها اكثر من سته شهور وكذلك كل من يمارس نشاط فيها بصفه رئيسيه او ان يكون له فيها مركزا لمصلحه الاقتصاديه.

- د. عبد الله الصعيدى، د. عز الدين ابراهيم مصطفى، مرجع سابق، ص٣٦-٣٧.

ويمكن الاسترشاد بحكم القضاء فى هذا الشأن ايضا.

حكم محكمه مصر الوطنيه الصادر فى ٢٣ يونيو ١٩٨١، منشور فى مجله الحقوق، السنه السادسه، ص١٣٦.

٦- تختلف الديون عن القروض، فى ان الاخيره يعقدها اشخاص القانون العام وشركات الاموال، اما الديون فتطلق على المعاملات بين الافراد وشركات الاشخاص، ويخرج عن ذلك الفوائد التى تحسب للشريك المتضامن على رصيد حسابه الجارى الدائن او على القرض الذى قدمه للشركه.

٦- حيث قضت محكمه النقض بتاريخ ١٩٧٣/٦/٣٠- ج٣٤، ص٩٤٦ بخضوع الضريبه على السندات المستحقه عن التسهيلات الائتمانيه التى يمنحها المصدر الاجنبى للمستورد المصرى.

٦- تعتبر فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعه لاشراف البنك المركزى وصناديق التوفير معفاه من الخضوع للضريبه تشجيعا للمدخرات.

٦- نشر بالجريده الرسميه بالعدد رقم [٤٠] والصادر فى اكتوبر ١٩٨١.

٦- نشر بالجريده الرسميه بالعدد رقم [٢٩] فى ٢٠ يوليو ١٩٨٩، وقد حل هذا القانون محل القانون رقم ٤٣ لسنه ١٩٧٤.

٦- حكم محكمه النقض الصادر فى الطعن رقم ٣٤٦ بجلسه ١٩٧٢/٥/١٠، والطعن رقم ٢٠١ بجلسه ١٩٦٥/٦/٩ لمزيد من التفاصيل يراجع:-

- د. احمد محمود حسنى، قضاء النقض الضريبى، منشأه المعارف، الاسكندريه، ١٩٨٦، ص٨٣٢.

٦٨- ينظر الماده رقم ٨٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١.

٦٩- حكم محكمه النقض الصادر فى الطعن رقم ٢٢٠ بتاريخ ١٩٦٣/٣/٢٧، والطعن رقم ٨٥ بتاريخ ٧٩/١٢/١١.

٧٠- اشارت الماده [٥٥] البند [٤] على انه تسرى الضريبه على المرتبات على مايحصل مقابل العمل الادارى:-

أ- رؤساء واعضاء مجالس الاداره المنتبدبين للاداره فى شركات المساهمه بالقطاع الخاص الذين لاتزيد مساهمتهم فى راس مال الشركه على القدر المشترط قانونا لعضويه مجلس الاداره.

ب- المديرون لشركات المساهمه بالقطاع الخاص الذين لاتزيد مساهمتهم فى راس مال الشركه على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبه لعضو مجلس الاداره.

وفى جميع الاحوال يشترط الا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركه اكثر من اربعه محددين بالاسم، وفى حدود ٥٠٠٠ جنيه سنويا لكل منهم سواء اكان ذلك مبلغا ثابتا من اربعه محددين بالاسم، او نسبه من الربح او المبيعات او غير ذلك.

٧١- نشر بالجريده الرسميه فى ٢٠ يوليو ١٩٨٩.

٧٢- د. صلاح الدين ابراهيم صالح، ضريبه ايرادات رؤوس الاموال المنقوله، مكتبه عين شمس، القاهره، ١٩٨٦، ص٣٠.

٧٣- يراجع التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [١] للبند [١١] من الماده الاولى للقانون والتى صدرت بتاريخ ١٩٨٢/١١/٣.

٧٤- يراجع فتوى مجلس الدوله بتاريخ ٨ مايو ١٩٨٢، وتعليمات مصلحه الضرائب التفسيريه رقم [٢] الصادره فى عام ١٩٨٢ بشأن المعامله الضريبيه لما يتقاضاه ممثلوا بنوك وشركات القطاع العام العاملون بها فى مجالس اداره البنوك المشتركه المكونه طبقا للقانون ٤٣ لسنه ٧٤.

- ينظر:-

د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم، مشكلات ضريبيه [تحليلها، اقتراحات علاجها] بدون ناشر، القاهره، ١٩٩٠، ص٢١٣-٢١٤.

٧٥- عبر البعض عن هذا المعنى - ينظر:-

د. محمود السيد الناغى، مرجع سابق، ص١٠١-١٠٢

٧٦- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب، تعليمات رقم [١] الخاصه بالماده [١٥] من القانون ١٤ لسنه ١٩٣٩.

٧٧- يرجع السبب فى ذلك هو ان النص القديم كان يضع حدا على نطاق الاعفاء الذى تتمتع به شركات التأمين فيما يتعلق بالديون المتصله بمباشره المهنه، حيث اشترط ان تؤخذ المبالغ من دائره الاحتياطى الحسابى، وقد الغى ذلك النص فيتعين اعمال الاعفاء بدون شرط او حدود.

يراجع:-

- د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص٥٧.

- د. عادل احمد حشيش، مرجع سابق، ص٦٨.

٧٨- التعليمات التفسيريه رقم ٢ لسنه ١٩٨٧ صادره بتاريخ ١/٧/٨٧

- مصلحه الضرائب- الاداره العامه للتدريب، ضرائب الدخل- شرح احكام القانون- فحص الحسابات- التقدير- الاجراءات، الجزء الاول، القاهره ١٩٨٨، ص٢١-٢٢.

٧٩- ينظر فى هذا المعنى:-

- د. محمود السيد الناغى، مرجع سابق، ص١٠٩.

- د. السيد عبد المولى، الوسيط فى التشريع الضريبى، دار النهضه العربيه، القاهره، ١٩٨٨، ص١٢٤.

٨٠- يراجع:-

- د. محمد فؤاد ابراهيم، الضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله، دار النهضه العربيه، دون تاريخ.

- د. يونس احمد البطريق، طبيعه التوزيعات الخاضعه للضريبه على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله، منشأه المعارف، الاسكندريه، ١٩٦٤، ص١٠٨.

٨١- ينظر حكم محكمه النقض بتاريخ ٢٥/٦/١٩٧٢، طبقا لما ورد:-

د. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص١٢٤.

٨٢- يعتقد المؤلف بان كان من الاحرى على المشرع توخى الدقه من الناحيه اللغويه

عند استخدام اصطلاح مرتبات، حيث كان الافضل استخدام تعبير رواتب، وهي جمع راتب. وهو عباره عن مايحصل عليه الشخص لقاء عمله تابعا لدى الغير.

٨٣- حسن الفرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، سامى غيته، مرجع سابق، ص١٧٧-١٧٩.

٨٤- حكم محكمه اسكندريه الابتدائيه الصادر بتاريخ ٩ مايو ١٩٥٣، كما تم الاشاره اليه فى:-

- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص١٣٩.

٨٥- الاصل فى فرض تلك الضريبه على الدخل الناتج من العمل فقط، الا ان المشرع قد اخضع بعض الايرادات التى لايكون عقد العمل مصدرا لها كالايرادات المرتبه لدى الحياه [مبالغ التأمين مثلا].

٨٦- خرج المشرع عن هذه القاعده عندما يكون صاحب العمل غير مقيم فى مصر او ليس له منشأه بها، وفى هذه الحاله الزم المشرع المكلف ذاته بتوريد الضريبه.

٨٧- يفسر لفظ الحكومه بحيث يشمل كافه الوزارات والمصالح والهيئات العامه والمؤسسات العامه وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونيه والهيئات العامه المحليه.

٨٨- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٢] على الماده [٦١] من القانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩.

٨٩- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم ١٥، الماده [٦١] من القانون ١٤ لسنه ١٩٣٩.

٩٠- تم اعفاء كافه مكافات اعضاء مجلس الشعب بالاضافه للمبالغ التى تدفع لهم للانتقال او التسهيلات الاخرى من كافه الضرائب بمقتضى القانون رقم ٧٢/٣٩ الصادر بتاريخ ١٩٧٢/٩/٢٨.

٩١- تخضع الايرادات المرتبه لدى الحياه للضريبه بوجه عام، الا ماالستثنى منها صراحه مثل اعفاء الايرادات التى تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لاتقل مدتها عن ١٠ سنوات من الضريبه على المرتبات، ماده [٦٢] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

٩٢- التعليمات التفسيريه رقم [٢] للماده [٥٨] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الصادره من مصلحه الضرائب بتاريخ ١٩٨٦/١١/٣٠ تنفيذا لفتوى مجلس الدوله فى ١٩٨٥/١/٣١.

٩٣- التعليمات التفسيريه رقم [٣] للماده [٥٨] من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ الصادره من مصلحه الضرائب بتاريخ ١٩٨٧/٦/١.

٩٤- صدر قرار وزير الماليه رقم [٣٠] لسنه ١٩٩٠ بتاريخ ١٩٩٠/١١/٣١ بشأن تعديل بعض احكام القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنه ١٩٨٢ الصادر بتاريخ ١٩٨٢/٥/١٠.

٩٥- لاعتماد حوافز الانتاج فى القطاع الخاص يجب ان تكون الجهه خاضعه للضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه او على شركات الاموال وان تكون هناك زياده فى الانتاج طبقا لقرار وزير الماليه.

- ينظر التعليمات التفسيريه التى اصدرتها مصلحه الضرائب رقم [٩] للماده [٥٨] بتاريخ ١٩٨٩/١٠/١.

٩٦- من امثله ذلك القوانين الخاصه بالدوله رقم ٤٨ لسنه ١٩٧٩، وعلى ذلك يستبعد بدل التمثيل الممنوح طبقا لهذين القانونين فى حدود ١٠٠٪ من المرتب وذلك طبقا لما انتهت اليه اللجنه الماليه لقسم الفتوى والتشريع الى اعتبار القانونين رقمى ٤٧، ٤٨ من القوانين الخاصه فى مجال الاعفاء من الضريبه على المرتبات.

يراجع التعليمات التفسيريه رقم [٦] الصادره من مصلحه الضرائب بتاريخ ١٩٨٩/٨/١٨.

٩٧- يجوز للشركات الاجنبيه ان تنشئ فى مصر مكاتب تمثيل او اتصال او خدمات او مكاتب فنيه وعلميه وغيرها، ويقتصر هدفها على دراسه الاسواق او امكانيات الانتاج دون ممارسه اى نشاط تجارى بما فى ذلك نشاط الوكلاء التجاريين، ينظر الماده ١٧٣ من القانون ١٥٩ لسنه ١٩٨١.

٩٨- يشترط فى تحديد المعالين فى تطبيق احكام هذه الماده بالنسبه للابن الا يكون قد بلغ سن الحاديه والعشرين، ويستثنى من ذلك اذا كان ذا عاهه تقعده عن الكسب او

اذا كان طالبا باحدى مراحل التعليم العالى بشرط عدم تجاوزه سن السادسه والعشرين، اما بالنسبه للابنه فيشترط الا تكون متزوجه او عامله، وقد اصدرت مصلحه الضرائب تعليمات تفسيريه رقم [١] للماده [٦٠] من القانون بشأن حد الاعفاء الضريبى للسيده الموظفه المتوفى زوجها وتعول اولادا منه، حيث يعتبر حد الاعفاء الضريبى الذى يجب ان تنتفع به هذه السيده هو ٨٤٠ جنيها فى السنه، طالما توافر فى الاطفال الذين تعولهم شرط الاعاله.

٩٩- الاجر الاساسى هو الاجر المنصوص عليه فى الجداول المرفقه بنظم الموظف بالنسبه للعاملين المدنيين فى الدوله، او الاجر المنصوص عليه بعقد العمل ومايطرأ عليه من علاوات، ويراعى الا يقل هذا الاجر عن ٣٥ جنيه ولايزيد عن ٢٥٠ جنيه شهريا، ينظر الماده الخامسه من قانون التأمين الاجتماعى رقم ٤٧ لسنه ٨٤.

١٠٠- الاجر المتغير طبقا للماده الخامسه من قانون التامين الاجتماعى هو باقى مايحصل عليه الموظف او المستخدم بخلاف الاجر الاصلى، ويخرج عن نطاق التأمينات الاجتماعيه مجموعه من البدلات مثل بدل السكن والملبس والسياره وغيرها من البدلات التى تصرف مقابل مزايا عينيه، البدلات التى تستحق للمؤمن من اعارته، وكذلك تلك التى تستحق له لمواجهه اعباء المعيشه خارج البلاد، وكذلك بدل الانتقال وبدل حضور الجلسات وغيرها من تلك البدلات التى تصرف للمؤمن مقابل مايتكلفه من اعباء تقتضيها وظيفته.

ينظر ويراجع قرار رئيس الوزراء رقم ٦٧٩ لسنه ١٩٨٤ فى تحديد البدلات التى لاتعتبر عنصرا من عناصر الاشتراك فى قانون التامين الاجتماعى.

١٠١- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٢٨] لسنه ١٩٨٠.

١٠٢ التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٢] لسنه ١٩٨٨.

١٠٣ التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [١١] لسنه ١٩٨٦، الماده ٦٢٥ من القانون بتاريخ ١٩٨٦/١١/٣٠ تطبيقا لفتوى الجمعيه العموميه لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدوله بجلستها المنعقده بتاريخ ١٩٨٥/١٠/٩.

١٠٤- يراجع على سبيل المثال:-

- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص١٣٥.

- د. محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص٢٤٣-١٤٤.

١٠٥- التعليمات التفسيرية لمصلحه الضرائب رقم ١٩ للماده [٦٢] من القانون.

١٠٦- القانون رقم ١٤٧ لسنه ١٩٨٤، جريده الوقائع بتاريخ ٤/١٠/١٩٨٤.

١٠٧- الماده [٣٥] من اللائحه التنفيذيه للقانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١.

١٠٨- يقصد بالاجنبى المتوطن بانه الذى يتخذ من جمهوريه مصر العربيه محلا لاقامته الرئيسيه، او الذى تكون مصالحه الرئيسيه فى مصر، ويقصد بالموطن المكان الذى يقيم فيه الشخص عاده، ويجوز ان يكون للشخص فى وقت واحد اكثر من موطن، كما يجوز الا يكون له موطن ما، ويعتبر الاستقرار ضرورى لتوافر معنى الموطن، وهى تعنى استقرار على وجه يتحقق معه شرط الاعتياد ولو تخللتها فترات غيبه متقاربه او متباعده، ويعتبر الشخص الاجنبى مقيما فى مصر او متواطنا بها اذا اتخذها مستقرا له لسكنه او عمله او كانت مصالحه الرئيسيه موجوده فى مصر، حتى لو قصرت فتره وجوده وتعدد اسفاره فى خارج مصر لاغراض معينه، وقت كان سفره مقرونا نسبيا بالعدده الى مصر.

ينظر ويراجع:-

- الماده ٥٠ من اللائحه التنفيذيه رقم ١٥٧ لسنه ٨١.
- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب الصادره فى ٤/١/١٩٥٦.

١٠٩- يراجع د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، مشكلات ضريبيه، مرجع سابق، ص١٣٩- ١٥٣.

١١٠- يراجع:-

- د. حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، علاء غيته، مرجع سابق، ص١٣٤- ١٤٨.

مصلحه الضرائب، الاداره االمركزيه للتدريب، ضرائب الدخل- شرح احكام القانون- فحص الحسابات- التقدير، الاجراءات، الجزء الثانى، القاهره، ١٩٨٨، ص٢١٩-٣٨٣.

- مصلحه الضرائب، الاداره العامه للتفتيش، طرق ومراحل الفحص، ١٩٨٨.

١١١- ينظر بالتفصيل:-

- حسن الفرباوى وآخرون، مرجع سابق، ص٢١٥-٢١٧.

١١٢- حكم محكمه النقض بتاريخ ١٩٦١/٤/١٣، طعن رقم ١١٣ لسنه ٢٦ق، يراجع د. احمد حسنى، مرجع سابق، ص٣٦٤.

١١٣- هناك اختلاف فى مدلول لفظ مهنه ومدلول لفظ نشاط، حيث ان المهنه تستوجب الاحتراف والتخصص والتفرغ لممارسه المهنه بنيه الكسب بشكل معتاد، اما النشاط فهى حاله وسط بين العمليه الواحده والمهنه المتكرره وذات طابع تتميز بالاستمرار، اى ان النشاط يدر لصاحبه ربح يجب ان يتجاوز نطاق الربح العارض من العمليه الواحده.

١١٤- حكم محكمه استئناف المنصوره بتاريخ ١٠ مارس ١٩٦٤، مشار اليه فى:-

- د. محمود رياض عطيه، الوسيط فى تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص٧٣١.

كذلك ينظر حكم محكمه النقض رقم ١١٣ لسنه ٢٩ بتاريخ ١٣ ابريل ١٩٦١.

١١٥- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص١٧٤.

١١٦- ينظر حكم محكمه النقض الصادر بتاريخ ٧٣/٥/١٦، ٢٤-٧٥٣ والحكم الصادر فى ١٩٧٤/٤/٢١- ٢٥- ٧١٨.

١١٧- محكمه النقض، حكم نقض ٢٣- ١٢١١ بتاريخ ١٩٧٢/١٠/٢٥.

١١٨- محكمه النقض، حكم رقم ٢٦- ٥٦٠ بتاريخ ١٩٧٥/٣/١٢.

١١٩- حكم محكمه النقض، بتاريخ ١٩٧٦/٤/١٥، طعن رقم ٤٥٨ لسنه ٤١ق.

١٢٠- حكم محكمه النقض، بتاريخ ٧٨/٣/٥ طعن رقم ٩٠٣ لسنه ٤٦ق.

١٢١- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [١٣] بتاريخ ٧٩/٧/٢.

١٢٢- يراجع د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص٣٤٦.

١٢٣- يقصد بضريبه القانون العام- الضريبه التى لاتخضع لها فى الدوله ارباح كل مهنه او منشأه لاتخضع لضريبه اخرى، حتى لايفلت اى نوع من تحمل نصيبه فى الاعباء الماليه العامه.

١٢٤- يراجع على سبيل المثال:-

- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص٢٦٧-٢٦٨.

- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ١٧٦- ١٧٧.

١٢٥- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٣] صادره بتاريخ ١٩٥٨/٣/٣٠

١٢٦- يراجع:-

- د٠ محمد سمير الصبان، د٠ فاروق عبد العال محمد، مرجع سابق، ص٤٥٢-٤٥٣٠

١٢٧- عبر عن هذا المعنى ايضا٠

- د٠ محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص٢٧٠

١٢٨- التعليمات التفسيريه للمصلحه رقم ٣ لسنه ١٩٨٦ الصادره بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢٠

١٢٩- التعلمات التفسيريه رقم [٣] للبند [٥] من الماده [٨٢] الصادره بتاريخ ٨٧/١٠/١٨٠

١٣٠- التعليمات التفسيريه رقم [٢] للبند [٥] من الماده [٨٢] الصادره بعد صدور فتوى مجلس الدوله بتاريخ ١٩٨٥/٥/٥٠

١٣١- كان قضاء محكمه النقض مستقرا على اخضاع ارباح اعضاء هيئات التدريس فى الجامعات والمعاهد من مؤلفاتهم للضريبه على الارباح غير التجاريه، ورفضت الحجه القائله بان طبيعه عملهم تقتضى القيام بالابحاث والتأليف، ينظر على سبيل المثال:-

- الحكم الصادر فى الطعن رقم ١٥٦ لسنه ٧٣ من جلسه ١٩٧٤/٤/٢١٠
- الحكم الصادر فى الطعن رقم ٥٤٩ من جلسه ١٩٧٣/٥/١٦٠

١٣٢- تتمثل الجهات الملزمه بالخصم وزارات الحكومه ومصالحها، وحدات الحكم المحلى، الهيئات العامه، شركات القطاع العام، الشركه المنشأه وفقا لاحكام القانون ١٥٩ لسنه ١٩٨١، وأوفقا لاحكام القانون ٤٣ لسنه ١٩٧٤ المعدل، فروع الشركات الاجنبيه، الجمعيات التعاونيه، المؤسسات الصحفيه، المعاهد التعليميه، النقابات، الروابط والانديه، الاتحادات، المستشفيات، الفنادق، الجمعيات، المكاتب المهنيه، دور النشر، منشات الانتاج السينمائى، المسارح دور اللهو [بند١] ماده ٨٩ من القانون، والمنشأت التاليه التى يزيد راسمالها عن ٥٠٠٠ جنيه طبقا للعقد او السجل التجارى او الميزانيه العموميه، منشأت الانتاج التليفزيونى، منشأت الانتاج

المسرحى، منشأت الانتاج الزراعى [بند٢] ماده ٨٩ من القانون وقرار وز
الماليه رقم ١٧٨ لسنه ١٩٨٢٠

١٣٣- ينظر ويراجع:-

- حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، سامى غيته، مرجع سابق، الجزء الاول.

- مصلحه الضرائب- الاداره المركزيه للتدريب، ضرائب الدخل- شرح احكام القانون- فحص الحسابات- التقدير- الاجراءات، الجزء الاول، القاهره ١٩٨٨٠

- مصلحه الضرائب- طرق ومراحل الفحص، اعداد التفتيش العام بمصلحه الضرائب، ١٩٨٨٠

١٣٤- تتضمن مرحله فحص الحسابات مرحلتين، الاولى هى محاضر الاعمال وهى عباره عن الاوراق التى يثبت فيها المامور الفاحص اطلاعه على دفاتر الممول وكذلك وصف وطريقه القيد بها، وكافه ماتتضمنه الدفاتر والحسابات من بيانات ومعلومات، والثانيه هى مذكره الفحص وهى تتناول شرح ومناقشه اسس الفحص، وملاحظات الفاحص على مراجعه وفحص الايرادات والمصروفات، وفى ضوء ذلك يتم تحديد الراى الصريح فى الدفاتر مدعما بالاسباب والاسانيد التى تفرز هذا الراى سواء بالاعتماد او بالرفض، وعلى ضوء ذلك التحاسب مع الممول.

١٣٥- تعلمات تفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٨] للماده [٣٩] من القانون [ ] لسنه ١٩٣٩٠

١٣٦- لمزيد من التفصيل حول التحاسب الضريبى لصغار ممولى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه ينظر:-

- محمد ريحان حسين، المشاكل العلميه والعمليه للتحاسب الضريبى، فى حاله عدم وجود دفاتر منتظمه، رساله ماجستير، كليه التجاره، جامعه القاهره، ١٩٧٤٠

- محمد عبد العظيم حسن رمضان، التحاسب الضريبى لصغار ممولى الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه فى ضوء احكام التشريع الضريبى وقواعد المحاسبه، رساله ماجستير، كليه التجاره، جامعه القاهره، ١٩٨٣٠

١٣٧- يراجع القضيه رقم ٥٠ لسنه ١٩٥٠ تجارى، محكمه المنيا، مجموعه الجزء

الخامسه ص٣٦٨.

١٣٨- بذلك المعنى حكمت محكمه النقض بتاريخ ١٩٦٢/٣/٢١، طعن رقم ٣٤٧ سنه ٢٧ق س٨٣.

١٣٩- كذلك تخضع الارباح الراسماليه فى شركات الاموال تطبيقا لنص الماده ١١٧ كما سيتضح فيما بعد.

١٤٠- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، المرجع السابق، ص٩٤.

١٤١- التعليمات التنفيذيه، مصلحه الضرائب، فى شأن محاسبه الشقق المفروشه، الصادره برقم [٢] بتاريخ ١٩٨٢/٣/٤.

١٤٢- ينظر بالتفصيل:-

د. أمين السيد احمد لطفى، الضريبه على الارباح التجاريه والصناعيه بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى، القاهره، ١٩٩١.

١٤٣- رغما عن ذلك فقد اعتبر النظام المحاسبى الموحد هذه الاعانات من قبيل ايرادات النشاط الجارى- اى الايرادات العاديه- حيث انها تمثل تعويضا للمنشأه عن البيع بسعر معين باعتبار انها فرق سعر لمقابل السلعه او الخدمه.

يراجع بالتفصيل:-

عبد اللطيف حافظ، موريس واسيلى، نوار العشرى، النظريه والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد، دار الفكر العربى، الطبعه الخامسه ١٩٨٥، القاهره، ص٤٠٩-٤١٥.

١٤٤- اخذت بعض احكام القضاء بهذا المعنى، حيث على سبيل المثال حكمت محكمه الاستئناف بالاسكندريه الصادر بتاريخ ١٩٥٣/١/٣١ بان مايعتبره المشرع تكليفا واجب الخصم من الايراد يجب ان يثبت انه انفق فى سبيل انتاج الايرادات مباشره، وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الارباح دون ان يكون مشوبا بالمغالاه او الاسراف، لانه لو اتصف بذلك لكان استعمالا للارباح وليس تكليفا عليها.

١٤٥- ايد ذلك الراى محكمه الاستئناف المختلطه فى حكمها الصادر بتاريخ ١٩٤٩/٦/٢٠ والذى نص بالاعتراف بحق الشركه فى ان تدرج ضمن مصروفاتها العموميه المبالغ التى قامت بدفعها فى حدود معقوله ويتفق مع ماجرى عليه

العرف.

١٤٦- اجازت مصلحه الضرائب اعتبار شهره المحل من العناصر القابله للاهلاك لتخفيض قيمتها فى حاله دفع ثمن فعلى لها- اى فى حاله شرائها، ينظر تعليمات تفسيريه رقم ٢٧ بتاريخ ١٩٦٩/٤/٢٣.

١٤٧- اصدرت محكمه الاستئناف حكما فى عام ١٩٥٣ باحقيه مصلحه الضرائب فى عصم الاستهلاكات، حيث اشار ذلك الحكم الى ان الاصول السليمه تقضى باستهلاك المبانى من الاصول التى يلحقها البلى وتتلاشى بمرور الزمن، حتى لو زادت قيمه هذه المبانى لاسباب معينه، فان زياده السعر ليس لها علاقه بالاستهلاك وانما يعد من قبيل الربح الذى يجمعه المالك.

١٤٨- حكم محكمه النقض الصادر فى ١٩٦٦/٢/٢٠، فى الطعن رقم ٣٦٨ لسنه ٣٠ق- ١٧-٨٦٩.

١٤٩- اشار لذلك المعنى ايضا:-

- د. محمد حسن الجزيرى، ضريبه الدخل فى التشريع المصرى، مكتبه عين شمس، ١٩٨٦، ص١٦٧.

- د. على عبد المتعال، اساسيات فى علم الضرائب، مكتبه عين شمس، القاهره، ١٩٦٧، ص٢٠٥.

١٥٠- التعليمات التفسيريه رقم [١٩] للماده [٣٩] من القانون ١٤ لسنه ٣٩، وهى تقابل الماده [٢٤] من القانون ١٥٧ لسنه ٨١.

١٥١- ينظر على سبيل المثال:-

- د. محمد الجزيرى، مرجع سابق، ص١٤٠.

١٥٢- ينظر على سبيل المثال:-

- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص٤٢٤-٤٢٨.

١٥٣- ينظر على سبيل المثال:-

- د. عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص٧٠.

١٥٤- د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص١٨.

١٥٥- القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفصيل حول التطور التشريعى للضريبه

يراجع:-

- د٠ احمد حسن ابراهيم، امكانيات تطوير الضرائب العقاريه لزياده مساهمتها فى الايرادات العامه فى مصر، معهد التخطيط القومى، قضايا التخطيط والتنميه فى مصر رقم [٤٦]، فبراير ١٩٨٩، ص١-١٦٠

١٥٦- تكون الاراضى قابله للزراعه اذا كانت داخله فى نطاق الزمام، اى تدخل ضمن احواض او اقسام احواض مسجله بدفاتر المساحه، ومن ثم فان جميع الاراضى التى تخرج عن نطاق الزمام فانها لاتخضع لضريبه الاطيان، لانه يفترض انها غير صالحه للزراعه٠

ينظر:-

- د٠ محمود رياض عطيه، الوسيط فى تشريع الضرائب، دار المعارف، مرجع سابق، ص٧٣-٧٥٠

١٥٧- د٠ عبد القادر حلمى، مرجع سابق، ص٤٦٠

١٥٨- اشار لذلك المعنى ايضا:-

د٠ احمد حسن ابراهيم، مرجع سابق، ص٨٢٠

١٥٩- د٠ حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقاريه والتنميه الزراعيه، مؤسسه شباب الجامعه الاسكندريه، ١٩٨٩، ص٤٨-٥٠٠

١٦٠- يشير لفظ الحكومه المنصوص عليه فى الماده السادسه الى الوزارات والمصالح الحكوميه- ينظر فى ذلك:-

- د٠ محمد الرزاز، التشريع الضريبى المصرى- الضرائب المباشره، مكتبه القاهره الحديثه، القاهره، ١٩٧٤، ص٣١-٣٢٠

١٦١- ينظر تعليمات مصلحه الضرائب العقاريه رقم ٤٨ لسنه ١٩٦٧ حسب ماتم الاشاره اليها:-

- عصمت عبد الكريم واخرون، قوانين الضرائب العقاريه والملاهى، مطبوعات وزاره الماليه، القاهره، ١٩٧٥، ص١٧٠

١٦٢- يراجع القانون رقم ٤٠ لسنه ١٩٦٩ بشأن تعديل حكم المادتين ١١، ١٢ [فقره ٢] من القانون رقم ١١٣ لسنه ١٩٣٩٠

١٦٣- وتستمر معاينه الأراضي سنويا متى كان اسباب الرفع محتمله الزوال حتى اذا مااصبحت الأراضي صالحه للزراعه اعيد فرض الضريبه عليها [ماده ١٣] بنفس قيمة الضريبه التى كانت مفروضه عليها قبل الرفع.

ينظر القانون ٤٠ لسنه ١٩٦٩ الخاص بتعديل الماده ١١،١٢ من القانون ١١٣ لسنه ١٩٣٩.

١٦٤- نص القانون فى مادته التاسعه على استمرار معامله اراضي الشراقى طبقا لاحكام لائحه الشراقى المصدق عليها من مجلس النظار فى جلسه ٢٨ اكتوبر ١٩٠٢، والتى كانت تهدف الى وضع معامله ضريبيه خاصه لاراضي الحياض فى حاله انخفاض مياه الفيضان.

١٦٥- اشار لذلك المعنى:-

د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص٥٨.

١٦٦- تشكل لجنه التقسيم بوجه عام من مندوب وزير الماليه رئيسا، ومن عمده البلد واحد مشايخها واحد المساحين اعضاء [ينظر الماده الثانيه من المرسوم بقانون رقم ٥٢ لسنه ١٩٣٥ المعدل بالقانون رقم ٢٢٥ لسنه ١٩٥١ والقانون رقم ٩٠ لسنه ١٩٧٦.

١٦٧- يلاحظ ان ضريبه الجهاد وضريبه الدفاع والامن القومى قد تم الغاؤهم بمقتضى القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل.

١٦٨- معيار الخضوع للضريبه بالنسبه للعقارات المؤقته هو بقاؤها مده اكثر من سنه، والا اعتبرت اقامتها عارضه ولاتخضع للضريبه ايا كان الغرض من اقامتها تخضع للضريبه مادامت اكثر من سنه سواء استعملها المالك بنفسه او اجرها للغير، بتعبير اخر لايخضع للضريبه الاكشاك والسيرك وحوامل الاعلانات التى لايمضى على اقامتها سنه.

١٦٩- نص القرار الوزارى رقم ٢٤ لسنه ١٩٦٩ المعدل للماده الرابعه من التعليمات الصادره فى ٧ ابريل ١٩٧٩ بتنفيذ احكام القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ على خضوع الاكشاك الخشبيه المقامه على الارض ايا كان الغرض منها وبغض النظر عن ضروره توافر شرط بنائها والتصاقها بالارض، وتخضع سواء استغلها المالك او

اجرها للغير، وسواء اذا كان اقامتها لايتصف بصفه العارضه اى ان تقادم الفتره بها ويزيد عن سنه.

ينظر:-

- د. محمود رياض عطيه، مرجع سابق، ص١٣١.

- د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص٥٠.

١٧٠- ينظر بنفس هذا المعنى ايضا:-

د. محمد الرزاز، مرجع سابق، ص١٠١.

١٧١- يراجع:-

د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص٣٦٦.

١٧٢- تعفى المجالس من جميع الضرائب والرسوم التى تعفى منها الاداره الحكوميه فيما عدا الضرائب والرسوم الجمركيه ورسوم الدمغه، ينظر القانون رقم ١٢٤ لسنه ١٩٦٠ رقم ٧٨.

١٧٣- غنى عن القول قضت الماده الثالثه من القانون ١٥٧ لسنه ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل بالغاء الجانب الاكبر من الضرائب الاضافيه للضريبه على العقارات المبنيه، حيث الغى ضريبه الجهاد والمفروضه بالقانون رقم ١١٨ لسنه ١٩٧٣، والغى كل من ضريبه الدفاع وضريبه الامن القومى المنصوص عليهما فى القانونين رقمى ٢٢٧ لسنه ١٩٥٦ و٢٣ لسنه ١٩٦٧.

١٧٤- يتعلق هذا القانون اساسا بتعديل احكام القانون رقم ١٠٧ لسنه ١٩٧٦ بانشاء صندوق تمويل مشروعات الاسكان الاقتصادى.

ينظر الجريده الرسميه، العدد ٢٤ بتاريخ ١٥/٦/١٩٧٨.

١٧٥- صادر بتاريخ ٦ مارس سنه ١٩٨٤، ينظر الجريده الرسميه العدد [١١] بتاريخ ١٥ مارس سنه ١٩٨٤.

١٧٦- لمزيد من التفاصيل:- يراجع

حسن الغرباوى، السيد شرع، شعبان حافظ، سامى غيته، مرجع سابق، ص٢٦٨-٢٧١.

١٧٧- قضت محكمت النقض باحقيه الممولين فى اعاده خصم الاعباء المقرر للاعباء

العائليه من وعاء الضريبه العامه على الدخل، وقد قامت مصلحه الضرائب باصدار تعليمات تنفيذيه بشأن تنفيذ حكم محكمه النقض- يراجع:-

- حكم محكمه النقض فى الطعن رقم ١٣٨٢ لسنه ٥٦ق صدر بتاريخ ١٩٨٧/١/١٩.

- التعليمات التفسيريه رقم ١٤ لسنه ١٩٨٧ بتاريخ ١٩٨٧/٢/٢٨.

١٧٨- يشترك فى ذلك التفسير:-

- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق، ص٣٠٣.

١٧٩- التعليمات التنفيذيه لمصلحه الضرائب، رقم ٤٩ لسنه ١٩٨٧.

١٨- يراجع:-

- التعليمات التفسيريه لمصلحه الضرائب رقم [٢] بتاريخ ١٩٨٧/٥/٢٦.

- الجمعيه العموميه لقسمى الفتوى والتشريع لمجلس الدوله، جلسه بتاريخ ١٩٨٧/٥/٤.

١٨١- يراجع:-

التعليمات التفسيريه رقم [٤] لسنه ١٩٨٥ بتاريخ ١٩٨٥/٣/١٦.

١٨٢- التعليمات التفسيريه رقم [٣] لسنه ١٩٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢.

١٨٣- يراجع بالتفصيل:-

- مصلحه الضرائب- الاداره المركزيه للتدريب، ضرائب الدخل، مرجع سابق، ص٥٩٣-٦١٤.

- مصلحه الضرائب- اداره التفتيش العام بمصلحه الضرائب، طرق ومراحل الفحص

- حسن الغرباوى وا..ون، مرجع سابق، ص١٤٨-١٥٣.

١٨٤- يمكن للقارئ الذى يرغب فى مزيد من التفاصيل ان يرجع الى:-

- د. احمد قسمت الجداوى، الوجيز فى القانون الدولى الخاص، دار النهضة العربيه، ١٩٧٨، ص٢٦٠.

- عز الدين عبد الله، القانون الدولى الخاص، الجزء الأول والثانى، الهيئة المصريه العامه للكتاب، القاهره، ١٩٨٦، ص٧٤١.

١٨٥- اشار لذلك الخلاف بالتفصيل:-

- د. محمود السيد الناغى، مرجع سابق، ص٣٤٩-٣٥٦.

- رغما عن ذلك فقد راى البعض اتباع بديل واتجاه اخر يعتمد على اسبقيه تطبيق الماده [١١٨] على الماده [١١٥].

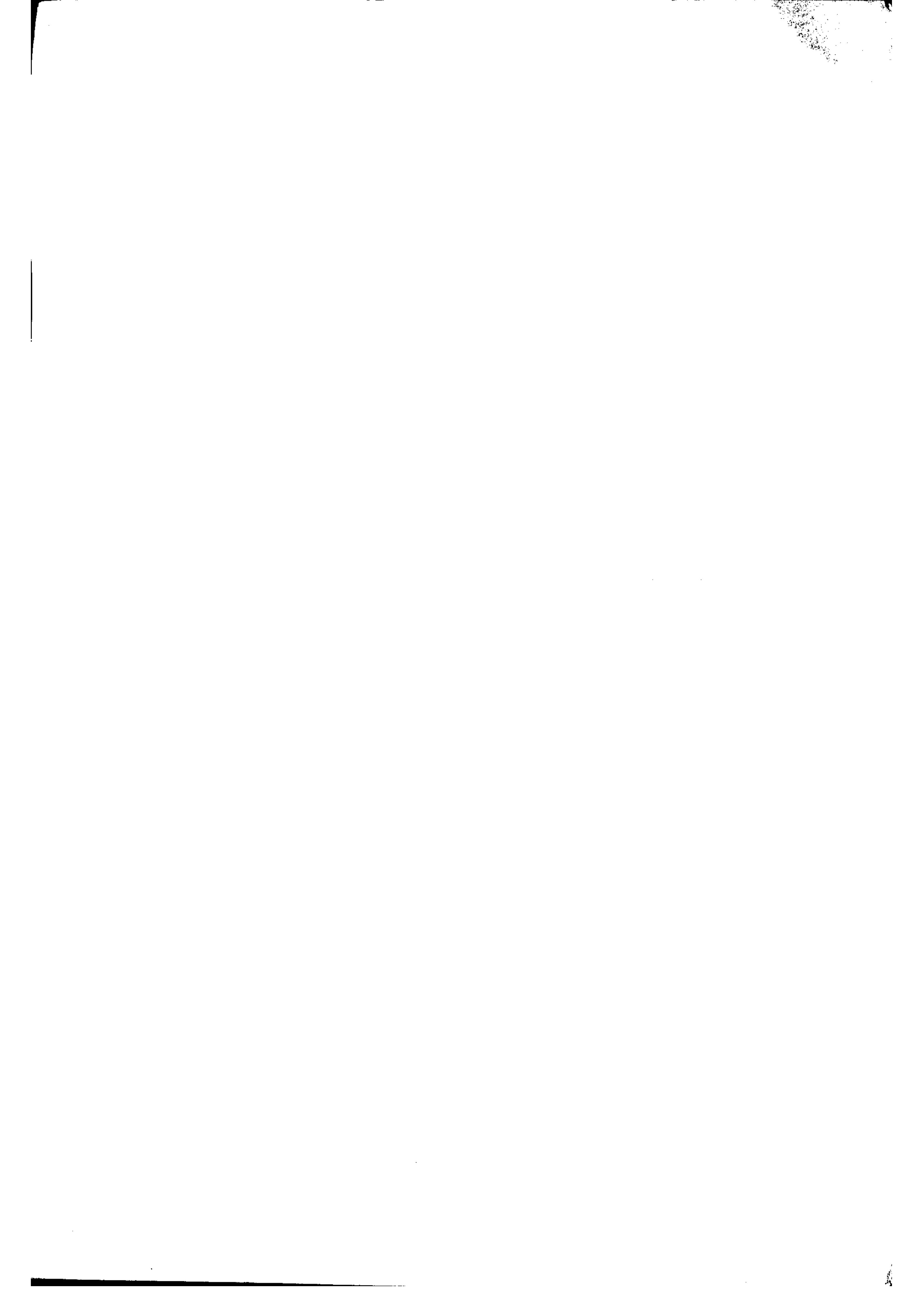
ينظر تفصيلا :-

- د. جلال الشافعى، الضريبه على التركات والضريبه على ارباح شركات الاموال، مكتبه المدينه، الزقازيق، ١٩٨٦، ص٢٠٨.

١٨٦- حكم محكمه النقض فى الطعن رقم ٣١٩ لسنه ٢٩ق جلسه ٦/٥/٦٤، والطعن رقم ٢٣٨ لسنه ٣٦ق جلسه ١٦/١/٧٤.

١٨٧- حكم محكمه النقض فى الطعن رقم ٢٩٣ سنه ٢٨ق بجلسه ٢٧/٣/١٩٦٣.

محتويات الكتـــاب



رقم الايـــداع	٨٧٣٩ / ١٩٩٠
الترقيم الدولى I.S.B.N	977 - 00 - 852 - 4